

# Università degli studi di Pisa

---

Facoltà di Giurisprudenza

Dottorato di ricerca in diritto processuale tributario

Settore scientifico disciplinare di afferenza: ius 12

La Sezione Tributaria della Corte di Cassazione nel quadro  
nazionale e internazionale

Tutor:  
Chiar.mo Prof.  
Sergio Menchini

Coordinatrice:  
Chiar.ma Prof.ssa  
Brunella Bellè

Candidato  
Ferdinando Marullo di Condojanni

## Indice

Introduzione.....	6
-------------------	---

### CAPITOLO I

#### **La nascita della Sezione Tributaria della Suprema Corte di Cassazione**

1 Il progetto Marongiu del 1996.....	16
2 La commissione bicamerale e lo scampato pericolo della scomparsa della giurisdizione tributaria.....	19
3 L'istituzione della quinta sezione della Corte di Cassazione.....	23
4 Ordinarietà del ricorso per cassazione e del giudice tributario....	26
5 Specialità del processo tributario e del suo terzo grado di giudizio.....	30

### CAPITOLO II

#### **I rapporti della Sezione Tributaria all'interno e all'esterno della Corte di Cassazione**

1 L'autonomia della Sezione Tributaria.....	33
2 I rapporti della Sezione Tributaria con il legislatore e la Corte Costituzionale.....	34
3 I rapporti della Sezione Tributaria con le altre sezioni della Corte di Cassazione.....	38
3.1 I rapporti tra la Sezione Tributaria e le Sezioni Semplici.....	40
3.2 I rapporti tra la Sezione Tributaria e le Sezioni Unite.....	43
3.3 I rapporti tra i vari collegi della Sezione Tributaria.....	48

## CAPITOLO III

---

### **La Sezione Tributaria e la Corte di Giustizia Europea**

1 Il rapporto tra diritto tributario interno e diritto comunitario .....	53
2 Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia Europea .....	56
2.1 L'oggetto del rinvio di interpretazione e di validità.....	61
3 I rapporti tra la Corte di Giustizia e la Sezione Tributaria: obbligo o facoltà di rinvio.....	62
4 La violazione dell'obbligo di rinvio da parte dei giudici tributari.....	71
5 Effetti del rinvio sul giudice nazionale.....	73
6 Il potere di disapplicazione della norma interna del giudice tributario..	77
6.1 I casi più noti di disapplicazione di norme fiscali. L'intervento della Sezione Tributaria sul condono IVA.....	81

## CAPITOLO IV

---

### **La Sezione Tributaria nel quadro europeo**

1 I sistemi processuali tributari in Europa.....	86
2 Il sistema tedesco .....	88
3 Il sistema spagnolo .....	92
4 Il sistema francese. ....	93
5 Il sistema del Regno Unito.....	98
6 I filtri di accesso europei al giudice di ultima istanza.....	103
6.1 In Germania.....	104
6.2 In Spagna .....	105

6.3 Nel Regno Unito.....	106
6.4 In Francia.....	108

## CAPITOLO V

---

### **La Sezione Tributaria e la Suprema Corte degli Stati Uniti**

1 Il sistema di risoluzione delle controversie tributarie degli Stati Uniti d'America .....	111
2 La fase precontenziosa della risoluzione delle controversie. Il ruolo chiave dell' <i>Appeal division</i> .....	112
3 La giurisdizione tributaria.....	118
3.1 La <i>Tax Court</i> , <i>Federal District Court</i> e <i>Court of Federal Claims</i> ....	121
4 Un interessante meccanismo per la definizione giudiziale delle liti seriali: il <i>piggyback agreement</i> .....	126
5 La <i>United States Supreme Court</i> .....	128

## CAPITOLO VI

---

### **Lo stato attuale della Sezione Tributaria e gli effetti delle novelle al giudizio di Cassazione**

1 I due maggiori punti deboli: l'arretrato e la crisi della funzione nomofilattica.....	131
2 La legge 89/2001.....	137
3 Il d. lgs. 40/2006. L'esperienza del principio di diritto.....	138
3.1 Il divieto di discostarsi dall'orientamento delle Sezioni Unite.....	142
4 La legge 69/2009. La Sezione filtro.....	149
4.1 I nuovi motivi di inammissibilità del ricorso per cassazione previsti	

dall'art. 360 bis c.p.c.....	156
4.1.1 Segue: il n. 1 dell'art. 360-bis.....	157
4.1.2 Segue: il n. 2 dell'art. 360-bis.....	163
5 Il decreto legge 2012, n. 83. La novella all'art 360, n. 5, c.p.c.....	167
6 <i>Quid iuris</i> al giudizio di legittimità tributario?.....	172
7 La doppia conforme.....	178
8 La proposta di abrogazione del sindacato sulla motivazione davanti alla Sezione Tributaria .....	181
9 Le modifiche al giudizio di appello. Gli effetti inflattivi sul giudizio di Cassazione.....	183

## CAPITOLO VII

<b>Considerazioni finali e spunti riformatori.....</b>	<b>192</b>
1 La riforma dell'organizzazione delle Agenzie fiscali.....	195
2 L'adozione di procedure di composizione delle liti precedenti e posteriori all'invio della dichiarazione.....	198
3 La creazione di un appello amministrativo.....	203
4 L'introduzione di giudici a tempo pieno nella giurisdizione tributaria e il mantenimento dei giudici laici nelle Commissioni .....	205
5 Il riconoscimento a livello costituzionale della giurisdizione tributaria.....	209
Bibliografia italiana e straniera.....	212

## Introduzione

Virgilio Andrioli<sup>1</sup> nei suoi numerosi studi sulla Corte di Cassazione ricordava spesso che *“la difficoltà delle indagini sul fascinoso istituto della Cassazione è tutta nell’essere l’istituto affidato all’esperienza di coloro che cooperano al suo funzionamento, più che alle norme di diritto che lo disciplinano”*.

Consapevoli delle difficoltà del tema, in questo studio si indaga il ruolo svolto dalla sezione quinta della Suprema Corte (la c.d. Sezione Tributaria) dalla sua nascita ai nostri giorni all’interno dell’ordinamento giudiziario italiano, nel quadro europeo e internazionale.

La ricerca non poteva che iniziare (Capitolo I) dalla storica proposta di creare una Sezione Tributaria all’interno della Corte di Cassazione concepita dalla commissione di studi presieduta dal professore Gianni Marongiu. Proposta che dopo essere rimasta ostaggio per anni della politica ha trovato attuazione nel 1999 non sul piano legislativo, ma su

---

<sup>1</sup> Virgilio Andrioli (1909 – 2005) è considerato uno dei più autorevoli studiosi italiani di diritto processuale civile.

quello organizzativo della Corte grazie al coraggio e alla inventiva del suo presidente *pro tempore* Zucconi Galli Fonseca.

L'evento ha avuto una rilevanza storica sia sotto l'aspetto interno alla Corte, essendosi aggiunta una nuova sezione all'organigramma della Cassazione, sia sotto quello sistematico collocandosi la nuova adunanza al vertice di una giurisdizione finalmente completa in tutti i suoi gradi di giudizio.

L'estensione del sindacato di legittimità da parte della Suprema Corte alle sentenze delle Commissioni Tributarie Regionali, che restano pur sempre giudici speciali, in termini analoghi al controllo previsto dall'art. 360 c.p.c. per tutte le pronunce dei giudici ordinari, ha determinato “di fatto” la formazione di una nuova e compiuta giurisdizione che sia affianca a quella ordinaria e amministrativa.

Per cogliere la reale ed effettiva autonomia raggiunta dalla giurisdizione tributaria con la nascita del nuovo collegio è parso imprescindibile soffermarsi sui rapporti instaurati della quinta sezione con gli altri organi di vertice del sistema giudiziario e con il legislatore (Capitolo II).

In particolare, la prospettiva di indagine ha riguardato i positivi, e talvolta negativi, rapporti della Sezione Tributaria all’“esterno”, vale a dire con la

Corte Costituzionale e il legislatore, e all'”interno”, vale a dire con le altre sezioni della Corte di Cassazione e con le Sezioni Unite.

In sostanza, è stata analizzata la coerenza sistematica delle pronunce della nuova sezione su alcune delle questioni più dibattute di diritto processuale e sostanziale tributario, ritenendosi che la vera indipendenza un organo giudicante la conquista proprio sul piano dei *dicta* che assumono maggiore valore in ragione della loro validità e condivisibilità.

Da questa analisi sono emerse luci e ombre. I giudici della Sezione Tributaria in diverse pronunce si sono posti in palese contraddizione, talvolta inconsapevole, talvolta consapevole, con gli altri organi di vertice del sistema giudiziario. Circostanza che se, da un lato, rimarca l'acquisita autonomia dei giudici di legittimità tributari, dall'altro, evidenzia che la Sezione non ha ancora piena consapevolezza della sua primaria funzione di garantire l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge tributaria.

Funzione che non può più essere svolta solo con riguardo al contesto nazionale, ma deve tenere in considerazione anche il quadro europeo in cui l'armonizzazione tra i paesi membri si sta compiendo tanto sul piano dei sistemi politici ed economici che su quello degli ordinamenti giuridici e fiscali. Per queste ragioni lo studio è stato esteso (Capitolo III) ai



rapporti della Sezione Tributaria con la Corte di Giustizia Europea, vero motore principale del processo di integrazione delle legislazioni tributarie dei singoli stati.

Questa indagine, che è stata svolta in parte da un osservatorio privilegiato, grazie al periodo di ricerca in European Tax Law presso la University of London, ha permesso di rilevare come la Sezione Tributaria ha rapidamente abbandonato una visione miope e ristretta ai confini nazionali aprendosi al recepimento del diritto comunitario. A tal punto da riconoscere che nel risolvere le controversie il giudice tributario non può fare esclusivo riferimento alle norme dettate dall'ordinamento italiano, ma deve prioritariamente tener conto delle fonti del diritto europeo e, ove l'interpretazione adeguatrice non sia praticabile, disapplicare il diritto interno a favore del diritto comunitario.

Nel compiere l'attività di armonizzazione della normativa nazionale alla legislazione europea i giudici tributari hanno a disposizione due strumenti processuali: il potere di disapplicazione della norma nazionale in conflitto con quella comunitaria, e, soprattutto, il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia. Tramite quest'ultimo i giudici europei forniscono al giudice rimettente la corretta chiave di lettura della norma comunitaria indicandogli se essa precluda o meno l'applicazione della legge nazionale.

L'esame della giurisprudenza tributaria mostra come il rinvio ha assunto sempre maggiore rilevanza all'interno della giurisdizione tanto da divenire non solo un meccanismo di tutela del contribuente ma, in assenza di attività armonizzatrice da parte del legislatore nazionale, anche l'espedito per l'integrazione del diritto fiscale italiano con l'ordinamento comunitario.

Ma mentre per le Commissioni Tributarie l'utilizzo del rinvio, in presenza di una questione manifestamente interpretativa, è facoltativo, per la Sezione Tributaria della Corte, che opera quale organo di ultima istanza, è obbligatorio.

E proprio esaminando l'interazione tra i giudici di legittimità tributari e i giudici comunitari su questioni riguardanti la violazione delle quattro libertà fondamentali<sup>2</sup>, l'IRAP e l'IVA sembra potersi affermare che la quinta sezione ha costruito un proficuo e diretto rapporto collaborativo con la Corte di Giustizia.

In una prospettiva di studio comparativistico la ricerca è stata estesa anche ai sistemi giurisdizionali tributari dei nostri maggiori partners europei (Capitolo IV). Pur consapevoli che tali ordinamenti sono ancora caratterizzati da modelli processuali peculiarmente nazionali, si è tentato

---

<sup>2</sup>Libera circolazione delle merci, delle persone, dei capitali e dei servizi.

di confrontare la giurisdizione tributaria italiana, ed il suo vertice, con quella tedesca, francese, inglese e spagnola.

Ne sono emersi non solo interessanti e innovativi spunti di riflessione accademici, ma anche indicazioni pratiche su come migliorare le nostre procedure di risoluzione delle controversie tributarie, alleggerendo così l'apice del sistema in cui è collocata la sezione quinta.

Per il Consiglio d'Europa<sup>3</sup> l'accesso ad una giurisdizione di terza istanza dovrebbe essere riservato ai soli ricorsi che contribuiscono allo sviluppo del diritto, all'uniformità dell'interpretazione ovvero che sollevano questioni di interesse generale.

Seguendo questa raccomandazione i nostri partners comunitari hanno introdotto all'interno della fase precontenziosa dei rispettivi sistemi fiscali efficaci procedure deflative delle liti con l'obiettivo di limitare l'abuso del processo da parte dei contribuenti e l'approdo di numerosi ricorsi fino in sede di legittimità.

Allo stesso modo una fase pregiudiziale altamente efficace costituisce il segreto dell'efficienza del sistema giudiziario fiscale degli Stati Uniti d'America, paese che gestisce le controversie tributarie più importanti al mondo per rilevanza economica e numerica.

---

<sup>3</sup> Raccomandazione R(95)-5.

L'impulso ad allargare la prospettiva di studio al di là dell'Atlantico è stato sollecitato dalla permanenza come ricercatore in visita presso la prestigiosa<sup>4</sup> Georgetown University di Washington<sup>5</sup>.

Questa studio dedica quindi (Capitolo V) un approfondimento, assolutamente inedito accademicamente, all'analisi del sistema amministrativo e giudiziario tributario degli Stati Uniti e al suo confronto con quello italiano. Analisi che non è fine a se stessa, ma mostra come prendendo spunto dallo straordinario dato, secondo cui il novanta cinque per cento delle controversie tributarie americane vengono risolte all'interno della fase precontenziosa, si possa attingere ad alcuni istituti stranieri per tentare di spostare nel nostro sistema la composizione delle vertenze dalla fase giudiziale a quella amministrativa, liberando in tal modo la Sezione Tributaria dell'abnorme carico di lavoro di cui è gravata. Una volta completato il viaggio all'interno e all'esterno della giurisdizione di legittimità tributaria, la ricerca si è concentrata (Capitolo VI) sui recenti interventi del legislatore nazionale sul giudizio di cassazione.

---

<sup>4</sup> La Georgetown University, secondo la più recente classifica degli atenei degli Stati Uniti ([www.USNews.com](http://www.USNews.com)), possiede uno dei due migliori dipartimenti di diritto tributario del paese.

<sup>5</sup> L'esperienza si è rilevata particolarmente proficua grazie all'aiuto sia del Professor Albert G. Lauber, direttore del dipartimento di diritto tributario della Georgetown University e futuro giudice della US Tax Court, sia di Mr. Justice Antonin Scalia, giudice più esperto della Corte Suprema degli Stati Uniti.

Le modifiche apportate con le leggi nn. 89/2001, 40/2006, 69/2009 e 83/2012 hanno interessato in particolar modo anche la quinta sezione, essendo quest'ultima destinataria e depositaria di quasi un terzo dei ricorsi proposti in Cassazione.

Le novelle hanno avuto sostanzialmente tre obiettivi: diminuire l'arretrato, limitare l'accesso alla terzo grado di giudizio e ripristinare la funzione nomofilattica della Corte.

Gli interventi legislativi sono stati in gran parte inefficaci a raggiungere i propositi non solo perché disorganici e incoerenti, ma anche per demerito della stessa Corte che in alcuni casi li ha applicati in modo "nevrotico".

Così per esempio è accaduto al quesito di diritto, introdotto nel 2006, nell'ottica di una maggiore collaborazione delle parti alla funzione nomofilattica, e applicato in modo eccessivamente formalista dalla Corte con la conseguente dichiarazione di inammissibilità di moltissimi ricorsi tributari e civili. A tal punto da essere abrogato a furor di avvocati nel 2009.

Non migliore fortuna sembra ad oggi avere avuto il vincolo di remissione, secondo cui le Sezioni Semplici se non condividono il principio di diritto enunciato dalle Sezioni Unite devono rimettere la decisione del ricorso all'adunanza plenaria.

Proprio la Sezione Tributaria ha consapevolmente disobbedito alla regola, emettendo decisioni contrastanti con precedenti orientamenti delle Sezioni Unite, mostrando di non riconoscere al massimo collegio piena autorevolezza nella materia fiscale.

Più di recente il legislatore ha introdotto due nuove cause di inammissibilità dei motivi di ricorso che consentiranno alle Sezioni di eliminare le impugnazioni (a) contro sentenze conformi in punto di diritto all'orientamento della Corte ovvero (b) manifestamente infondate in materia di violazione dei principi regolatori del giusto processo.

La strategia del legislatore per combattere l'accesso indiscriminato alla terzo grado di giudizio sembra quindi puntare verso una forte valorizzazione del precedente giurisprudenziale quasi a voler ispirarsi ai sistemi del *common law*, dove vige il principio dello *stare decisis*<sup>6</sup>.

E però evidente che il presupposto per avvalorare il precedente è la formazione di orientamenti giurisprudenziali uniformi, in assenza dei quali, come accade nella quinta sezione, vi è il pericolo di decisioni altamente discrezionali da parte dei giudici.

---

<sup>6</sup> Lo *stare decisis* è un principio generale applicato nei sistemi del *common law* in base al quale il giudice è obbligato a conformarsi alla decisione adottata in una precedente sentenza, nel caso in cui la fattispecie esaminata sia uguale a quella già decisa.

Anche i recentissimi tentativi di limitare l'accesso alla Corte di Cassazione, con la restrizione della tipologia di vizi motivazionali deducibili ai sensi dell'art. 360, n. 5 c.p.c. e l'introduzione della "doppia conforme", meccanismo che sbarra la strada a qualsiasi sindacato di legittimità sulla motivazione della sentenza appello fondata sulle stesse ragioni di fatto della sentenza di primo grado, sembrano avere poche possibilità di diminuire il numero dei ricorsi.

Data questa desolante prospettiva, nell'ultima parte di questo studio (Capitolo VII) sono state formulate, basandosi anche sulla migliore esperienza (*best practices*) degli ordinamenti giudiziari esteri esaminati, alcune proposte riformatrici del sistema tributario italiano di cui principale beneficiaria, se adottate, sarebbe proprio la Sezione Tributaria.

## CAPITOLO I

### La nascita della quinta sezione della Corte di Cassazione

#### **1 Il progetto Marongiu del 1996**

Nell'ottobre del 1996 la Camera e il Senato della Repubblica hanno approvato due distinti ordini del giorno<sup>7</sup> con i quali impegnavano il Governo a presentare un apposito disegno di legge volto a regolarizzare ed integrare la disciplina e l'organizzazione della giurisdizione tributaria. Dando seguito agli ordini, il Ministro delle Finanze<sup>8</sup> con decreto<sup>9</sup> ha nominato un'apposita Commissione, coordinata dal prof. Gianni Marongiu, con il compito di predisporre uno schema legislativo per il riordino del contenzioso tributario.

Il lavoro della Commissione, composta da membri di alto profilo<sup>10</sup>

---

<sup>7</sup> Gli ordini del giorno, di contenuto sostanzialmente identico, sono stati approvati in data 15 ottobre 1996 e 24 ottobre 1996, rispettivamente dalla Camera dei deputati e dal Senato della Repubblica.

<sup>8</sup> On. Vincenzo Visco.

<sup>9</sup> Decreto 27 febbraio 1997.

<sup>10</sup> Dell'apposita commissione facevano parte, oltre al prof. G. Marongiu, C. Glendi, M. Leo, S. Marcelli, G. Minieri, V. Polito e I. Volpe.



accademico e professionale, è stato celere generando un disegno di legge contenente tutta una serie di concrete proposte di riforma del contenzioso<sup>11</sup>.

Tra le numerose misure del progetto di legge<sup>12</sup> vi era la proposta di aggiungere all'art. 62 del D.Lgs. n. 31 dicembre 1992, n. 546, un comma secondo bis, a tenore del quale *"presso la Corte di cassazione è istituita una sezione incaricata di trattare esclusivamente le controversie in materia tributaria"*.

Alla base della proposta di istituzione di una nuova sezione della Corte vi erano ragioni di carattere giurisdizionale e organizzativo.

Sotto il primo aspetto la formazione della sezione avrebbe creato un organo di vertice destinato ad occuparsi di tutta l'attività giurisdizionale in materia tributaria così da risolvere anche i problemi di cui soffriva la prima Sezione civile della Cassazione. Quest'ultima era infatti oberata di un enorme carico di lavoro che per la maggior parte aveva per oggetto la materia fiscale.

I ricorsi tributari si erano quintuplicati tra il 1966 e il 1997 e quasi

---

11 d.d.l. Marongiu è stato approvato dal Consiglio dei Ministri nella seduta del 10 settembre 1999.

12 Tra le varie misure contenute nello schema vi erano la proposta di aumentare le caratteristiche di professionalità e di autonomia dei nuovi giudici tributari, soprattutto per quanto attiene alla funzionalità e alle attribuzioni dell'organo di autogoverno (Consiglio di presidenza della giustizia tributaria). Inoltre lo schema proponeva di raggiungere l'unità della giurisdizione tributaria, accorpando davanti al solo giudice tributario, e in unica disciplina, tutto il contenzioso in materia. L'unità si è poi realizzata con l'art. 12 della legge n. 488 del 2001, che ha modificato l'art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, estendendo la giurisdizione delle Commissioni "a tutti i tributi di ogni genere e specie.

triplicatisi tra il 1997 e il 1998, stabilizzandosi intorno ai 4.500/5.000 all'anno costituendo ormai quasi un terzo di tutti i ricorsi civili proposti alla Corte.

La crisi strutturale in cui si trovava la prima sezione civile era stata ritenuta per certi aspetti simile a quella che negli anni '70 portò all'istituzione della Sezione Lavoro. Con la stessa insistenza all'interno del Consiglio Superiore della Magistratura<sup>13</sup> si sollecitava la suddivisione delle sezioni della Cassazione in base alla natura della materia trattata.

Sotto l'aspetto organizzativo, l'elevato grado di specialità della materia fiscale e la sua continua evoluzione normativa in ambito nazionale ed europeo, richiedevano un corpo di magistrati di vertice selezionati tra gli specialisti del settore e impegnati a tempo pieno nella trattazione delle liti tributarie.

Il disegno di legge Marongiu, dopo essere stato oggetto di continue modifiche, si era incagliato alla Commissione finanze del Senato, a seguito di una contesa tra il Ministro delle Finanze e quello della Giustizia sulle misure da intraprendere per la riduzione del contenzioso e per accelerare il processo tributario.

Inoltre, nelle ultime versioni dello schema di legge, la proposta di istituzione della Sezione Tributaria era stata eliminata.

Nel testo definitivo approvato nel 1999 dal Consiglio dei Ministri<sup>14</sup> non vi

---

<sup>13</sup> Circolare 25 luglio 1995 del Consiglio Superiore della Magistratura .

<sup>14</sup> Seduta del 10 settembre 1999.

era infatti più alcun riferimento alla formazione della nuova Sezione.

In sostanza, la ricerca di un compromesso sul testo tra le forze politiche aveva determinato l'eliminazione e la modifica di molte delle proposte contenute nel disegno di legge, tra cui quella di istituzione di un organo di vertice della giurisdizione tributaria.

## **2 La commissione bicamerale e lo scampato pericolo della scomparsa della giurisdizione tributaria**

Pochi operatori del settore fiscale sono a conoscenza del rischio di estinzione corso dalla giurisdizione tributaria nel 1997.

All'interno della Commissione Bicamerale<sup>15</sup> per le riforme istituzionali (c.d. Bicamerale) era stata proposta l'eliminazione delle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali con la conseguente devoluzione delle controversie fiscali all'autorità giudiziaria ordinaria (A.G.O.)<sup>16</sup>.

La proposta, nata all'interno dei lavori, era stata in primo momento

---

<sup>15</sup> La Commissione parlamentare per le riforme costituzionali, chiamata informalmente "Bicamerale", è stata costituita nel 1997 per lo studio e la presentazione di una riforma della Costituzione. Il 24 gennaio 1997 venne promulgata la legge costituzionale "Istituzione di una Commissione parlamentare per le riforme costituzionali." La commissione era composta da 35 deputati e da 35 senatori. Presidente fu eletto l'on. Massimo D'Alema e vicepresidenti Leopoldo Elia, Giuliano Urbani e Giuseppe Tatarella.

<sup>16</sup> Su questo «rischio» di estinzione v. quanto subito riportato da Il Sole-24 Ore del 29 ottobre 1997, 9. V., inoltre, in sequenza cronologica, C. Glendi, Evoluzione dei giudici tributari e involuzione della "Bicamerale", in G.T. - Riv. giur. trib., 1998, 5; E. De Mita, Due vie per evitare il «taglio» delle Commissioni tributarie, in Il Sole-24 Ore del 3 febbraio 1998, 1; C. Glendi, Giudici tributari, così non va, in Il Sole-24 Ore del 14 aprile 1998.

avallata pubblicamente anche da alcuni esponenti <sup>17</sup> politici, secondo cui il giudice tributario era stato creato per vessare i contribuenti piuttosto che per tutelarli dall'azione impositiva illegittima. Pertanto la loro soppressione avrebbe determinato una conquista di libertà e di garanzia del cittadino.

La tesi appariva alquanto strampalata e motivata solo da intenti propagandistici ed elettorali. Considerato che, già all'epoca, l'esperienza della giurisdizione tributaria non poteva che ritenersi positiva non solo per la tutela offerta ai diritti del cittadino, ma anche per l'economicità, semplicità e rapidità procedurale del primo e secondo grado di giudizio.

Di tutte le esperienze di giurisdizione mista, togata e laica, l'unica veramente riuscita e funzionante era proprio quella tributaria.

Ora, come allora, in circa tre anni, il processo tributario giunge alla conclusione del primo e secondo grado di giudizio <sup>18</sup>, traguardo di norma non realizzabile, né nel processo civile, né in quello amministrativo, né tantomeno in quello penale.

In sostanza, contrariamente a quanto sostenuto dalla politica, la giurisdizione tributaria presenta(va) indiscutibili vantaggi sul piano della giustizia e della funzionalità. Se la tesi del contribuente è fondata, lo stesso riesce a vedersela riconoscere in tempi brevi, con sentenze

---

<sup>17</sup> Vedasi in particolare, l'intervista dell'on.le Buttiglione nel telegiornale della sera del 28 ottobre 1997 e sulla stampa quotidiana. Nello stesso senso la dichiarazione dell'on. le Fontana riportata sul quotidiano La Repubblica del giorno successivo.

<sup>18</sup> Dati al 31 dicembre 2011 del Ministero dell'Economia e delle Finanze, pubblicati sul Corriere della sera del 10 gennaio 2012.

qualitativamente discrete, non certo peggiori di quelle dei giudici delle altre giurisdizioni. Se ha ragione il Fisco, l'Amministrazione può recuperare in breve tempo, tramite la procedura di riscossione dei tributi, le imposte accertate e le sanzioni irrogate.

Non vi è (era) quindi motivo per cui avrebbe dovuto essere interrotta questa esperienza per tornare al vecchio e fallimentare modello in cui il contenzioso tributario era affidato alle sezioni specializzate di altri giudici.

La proposta abrogativa elaborata dalle Commissioni Bicamerale si fondava anche sulla tesi, dominante negli anni '50 e '60<sup>19</sup>, secondo cui l'art. 102, comma 2 della Costituzione<sup>20</sup> e la VI disposizione transitoria della stessa Costituzione<sup>21</sup> non consentivano la sopravvivenza di giurisdizioni speciali diverse da quelle menzionate nella Costituzione<sup>22</sup>.

La tesi dei politici era che le Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali, proprio perché non menzionate nel testo costituzionale, avrebbero dovuto essere soppresse e le controversie fiscali devolute a sezioni specializzate da istituire presso la magistratura ordinaria.

Questa interpretazione della Carta era, ed è, del tutto errata. Infatti, come

---

<sup>19</sup> In tale direzione si muovevano, del resto, i progetti di riforma elaborati da Azzariti e da Trabucchi all'indomani dell'approvazione della Carta Costituzionale.

<sup>20</sup> Secondo cui “non possono essere istituiti giudici straordinari o giudici speciali. Possono soltanto istituirsi presso gli organi giudiziari ordinari sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura”.

<sup>21</sup> Secondo cui “Entro cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione si procede alla revisione degli organi speciali di giurisdizione attualmente esistenti, salvo le giurisdizioni del Consiglio di Stato, della Corte dei conti e dei tribunali militari”.

<sup>22</sup> Sul punto v. F. Gallo “Sullo stato attuale della riforma del contenzioso tributario”, in *Rassegna Tributaria*, 1 / 2000, p. 13 .

già sosteneva nel 1942 Enrico Allorio<sup>23</sup>, padre del processo tributario, la Costituzione vietava l'istituzione di nuove giurisdizioni speciali, ma non imponeva la soppressione di quelle esistenti.

Opinione confermata anche dalla Corte Costituzionale che, dopo alcuni pericolosi tentennamenti<sup>24</sup>, accogliendo alla lettera la tesi di Allorio, ha riconosciuto la piena legittimità dei nuovi giudici tributari aprendo anche la strada ad un potenziale allargamento delle sue attribuzioni a tutta la materia tributaria<sup>25</sup>.

La Commissione Bicamerale ha altresì evitato di dare attuazione alla modifica dell'art. 102, Cost., progettata dalla "Commissione Boato"<sup>26</sup>, che riconosceva dignità costituzionale alla giurisdizione tributaria nei suoi vari gradi. Proposta che, come verrà ribadito più avanti, è ancora oggi attuale al fine di equiparare sul piano costituzionale la giurisdizione tributaria alle altre giurisdizioni ordinarie.

Dal punto di vista giuridico, e non solo, non può che valutarsi

---

<sup>23</sup> Enrico Allorio, *Diritto Processuale Tributario*, Giuffrè 1942.

<sup>24</sup> La Corte Costituzionale ha qualificato le Commissioni tributarie, in un primo momento, quali organi giurisdizionali (sentenza n. 42/1957), in un secondo momento, quali organi amministrativi (sentenza n. 10/1969), in un terzo ed ultimo momento nuovamente quali organi giurisdizionali (l'ordinanza n. 144/1998).

<sup>25</sup> La Corte ha dato il "lascia passare" al legislatore ordinario, sia ad una riconfigurazione «mediante una soluzione unitaria ed aggiornata» della giurisdizione nell'ambito delle controversie tributarie, sia all'estensione a tutti i tributi, costituendo tale allargamento parte di un legittimo percorso evolutivo. Estensione poi compiuta dal legislatore nel 2001, con la modifica dell'art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, con cui la giurisdizione delle Commissioni è stata estesa "a tutti i tributi di ogni genere e specie".

<sup>26</sup> La Bicamerale era divisa in quattro comitati: un comitato si occupava del Parlamento; un altro della forma di governo; un terzo della forma dello Stato; il quarto, di cui era membro l'on. Boato, si occupava della giustizia.

positivamente il fallimento della Bicamerale, le cui temerarie proposte di riforma hanno rischiato di far scomparire la giurisdizione tributaria.

Scampato il pericolo di estinzione, il viaggio della giurisdizione tributaria verso il suo completamento è comunque proseguito grazie a quanto è accaduto al vertice della Suprema Corte.

### **3 L'istituzione della quinta sezione della Corte di Cassazione**

Trascorsi tre anni dalla redazione del progetto Marongiu la proposta di creazione di una Sezione Tributaria all'interno della Corte di Cassazione era finita nel dimenticatoio. Ma proprio quando le speranze sembravano svanire si è verificato un vero e proprio *coup de theatre*.

Il primo presidente della Corte Suprema di Cassazione, dott. Ferdinando Zucconi Galli Fonseca, sopravanzando il legislatore, con decreto 19 giugno 1999<sup>27</sup> ha istituito "*con immediata efficacia esecutiva la quinta Sezione civile competente per la trattazione delle controversie in materia tributaria*".<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> Decreto 19 giugno 1999, n. 61 .

<sup>28</sup> L'inizio dell'attività della sezione è stata fissata il 1° ottobre 1999. Ne facevano parte dieci consiglieri, oltre a due presidenti di sezione. E' stata lasciata al futuro Primo Presidente la nomina del presidente titolare della sezione stessa nonché la destinazione alla sezione di altri magistrati. Il nuovo Primo Presidente, dott. Andrea Vela, con decreto 20 luglio 1999, ha poi differito al 1° novembre 1999 l'inizio dell'attività della Sezione, a causa di non ottemperate richieste d'incremento organico del personale amministrativo da parte del Ministero. Inoltre, con altro decreto in data 6 settembre 1999, è stata in parte modificata la composizione della Sezione. Infine, con decreto 23 settembre 1999, si è provveduto alla nomina del Presidente titolare della nuova Sezione nella persona del dr. Michele Cantillo.

Dalla lettura del decreto presidenziale emerge che l'istituzione della sezione è stata determinata principalmente da ragioni di funzionalità organizzative. In particolare tra i motivi vi erano:

- i) l'alto numero dei ricorsi in materia. Stimati all'epoca intorno a quota 5.000 all'anno. Stima che probabilmente era difettosa visto che oggi i ricorsi tributari ricevuti annualmente dalla Corte sono vicino a quota 10.000;
- ii) il pesante carico di lavoro della prima Sezione Civile cui era attribuita la materia fiscale con la conseguente dilatazione della sua composizione numerica superiore al cinquanta per cento rispetto alle sezioni seconda e terza;
- iii) la specialità della materia fiscale e la sua incessante evoluzione normativa, con continue modifiche indotte anche da fonti comunitarie. Circostanza che rendeva opportuna l'attribuzione anche dei ricorsi di legittimità a magistrati particolarmente esperti e aggiornati in modo da assicurare una maggiore produttività e ridurre il rischio di decisioni contrastanti;
- iv) la felice esperienza della Sezione Lavoro che aveva apportato notevoli benefici organizzativi al funzionamento della Corte;
- v) il supporto della magistratura (Procura generale, Consiglio Superiore della Magistratura<sup>29</sup>), di una parte della politica e dall'Amministrazione

---

<sup>29</sup> La Circolare 25 luglio 1995 del Consiglio Superiore della Magistratura in materia di composizione delle tabelle degli Uffici giudiziari sollecita la suddivisione delle sezioni più numerose, ove era reso possibile dalla natura o quantità della materia trattata.



pubblica.

La nascita della sezione quinta per iniziativa interna alla Cassazione ha avuto però come conseguenza l'impossibilità di reclutare nuovi giudici da destinare all'adunanza tributaria.

Pertanto i magistrati di legittimità tributari sono stati scelti tra quelli già in servizio presso le altre sezioni, sottraendo importanti risorse al funzionamento della Corte.<sup>30</sup>

Circostanza che trova riscontro nelle parole di uno dei magistrati tributari più noti dell'epoca<sup>31</sup> secondo cui *“quella della Sezione della Cassazione intrisa di sapere di diritto tributario e' una soluzione ottima, pero' si e' dovuto fare fronte a essa con i limitati mezzi. Non c'era altro mezzo a disposizione che ripartire i 38 consiglieri di Cassazione e i presidenti della preesistente sezione su due filoni anziché su uno. Questo non risolve alla radice il problema della cospicua mole di ricorsi da trattare e di quelli venturi”*.

---

<sup>30</sup> Al riguardo è interessante notare quanto dichiarato dal Primo presidente della Sezione Tributaria M. Cantillo. “la Sezione nasce con le forze già esistenti, senza che vi sia stato, a fronte del rilevato aumento del numero dei ricorsi, un aumento dell'organico dei consiglieri della Corte (cosa che accadde, invece, allorché venne istituita la Sezione IV per le controversie del lavoro) .Allo stato, dunque, un'accelerazione nella trattazione dei ricorsi e' affidata essenzialmente alla maggiore produttività che e' lecito attendersi attraverso una più razionale e sistematica organizzazione del lavoro, tenuto conto soprattutto che in un contenzioso di massa, qual e' quello in materia tributaria, e' possibile individuare ricorsi seriali in cui viene in discussione la medesima questione e in relazione ai quali, quindi, si possono realizzare accorpamenti che consentono di definirne un cospicuo numero in ciascuna udienza.

<sup>31</sup> Il consigliere Farina.

#### **4 Ordinarietà del ricorso per cassazione e del giudice tributario**

Nel decreto istitutivo della Sezione Tributaria, oltre ad esigenze di funzionamento, non è stato dato alcun rilievo al ruolo sistematico e ordinamentale assunto dalla nuova adunanza, quale organo destinato al controllo di tutta l'attività giurisdizionale della materia tributaria.

Nel d.P.R. n. 636/1972 il ricorso per cassazione tributario, proponibile come quarto grado<sup>32</sup> di giudizio, non era specificamente regolato<sup>33</sup>. Si applicavano infatti le disposizioni del codice di procedura civile in cui era previsto:

- i) l'impugnazione speciale ex art. 111 della Costituzione avverso le decisioni della Commissione tributaria centrale ovvero
- ii) il ricorso ex art. 360 c.p.c. mediante l'impugnazione in via ordinaria delle sentenze delle Corti d'appello.

Nel dicembre del 1991 con l'obiettivo di semplificare questo sistema impugnatorio, la Camera e il Senato approvarono una legge delega che incaricava il Governo, entro dodici mesi, ad emanare uno o più decreti legislativi per la revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario<sup>34</sup>.

---

<sup>32</sup> All'epoca si giungeva al quarto grado di giurisdizione, dopo il ricorso alla Commissione (i) Provinciale, (ii) Regionale e (iii) alla Centrale.

<sup>33</sup> Se ne faceva fugace cenno all'art. 29, ultimo comma, che, in caso di rimessione della causa dalla commissione tributaria centrale ad una commissione di primo o di secondo grado, prevedeva la trasmissione del fascicolo da parte della stessa segreteria della Commissione Centrale a dette commissioni "se nel termine di ottanta giorni dalla notificazione della decisione di rinvio non è stata richiesta la trasmissione del fascicolo alla Corte di Cassazione".

<sup>34</sup> Con l'art. 30, comma 1, lettera d), della legge-delega n. 413/1991.

Tra le varie disposizioni contenute nella legge delega era stato previsto che *“l’articolazione del processo tributario in due gradi di giudizio da espletarsi da commissioni tributarie di primo grado con sede nei capoluoghi di provincia e da commissioni tributarie di secondo grado con sede nei capoluoghi di regione, con conseguente applicazione dell’articolo 360 del codice di procedura civile e soppressione della commissione tributaria centrale”*.

In sostanza, si era prevista la soppressione della Commissione Centrale, permettendo l’impugnazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale direttamente davanti alla Corte di Cassazione anche per vizi della motivazione ex art. 360 c.p.c n. 5.

La facoltà di estendere il sindacato completo sulla motivazione era all’epoca al centro di un acceso dibattito giurisprudenziale.

In quel periodo infatti le Sezioni Unite della Suprema Corte<sup>35</sup> avevano generalmente escluso per le pronunce dei giudici speciali, tra cui le commissioni tributarie, il ricorso per cassazione ex art. 360 n. 5 c.p.c., concernente il controllo di logicità delle decisioni sotto il profilo della motivazione.

In sostanza, per il massimo collegio le decisioni della Commissione Tributaria Centrale rese nel regime del d.P.R. 636/72 potevano essere impugunate con ricorso straordinario, ai sensi dell’art. 111 della Costituzione, soltanto per violazione di legge, quando cioè l’inosservanza

---

<sup>35</sup> 16 maggio 1992, 5888.

dell'obbligo della motivazione concerneva (a) la mancanza della motivazione stessa o (b) sua totale illogicità, dando luogo queste ipotesi ad una nullità della pronuncia per difetto di un requisito formale indispensabile. Non era invece ammessa l'impugnazione per contraddittoria o insufficiente motivazione della sentenza.

Con l'entrata in vigore del d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 è stato espressamente previsto (art. 62) che *"avverso la sentenza della commissione tributaria regionale può essere proposto ricorso per cassazione per i motivi di cui ai numeri da 1 a 5 dell'art. 360, comma 1, del codice di procedura civile"*.

Con questa norma, facendo addirittura esplicito richiamo all'art. 360, n. 5), del codice di procedura civile, si è dunque espressa una precisa voluntas legislativa volta ad estendere il controllo di legittimità da parte della Suprema Corte sulle sentenze della Commissione Tributaria Regionale, negli stessi termini del controllo generalmente previsto dall'art. 360 c.p.c. per tutte le pronunce dei giudici ordinari.

Pertanto, con il nuovo articolo 62 il ricorso per cassazione tributario è ora proponibile, non più sulla scorta dell'art. 111 Cost., ma per i numeri da 1 a 5 dell'art. 360, primo comma, c.p.c. e perciò anche per omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, prospettata dalle parti o rilevabile d'ufficio.

In tal modo, come ha osservato la dottrina<sup>36</sup> si è determinata *in apicibus* una sorta di ordinarizzazione non solo del ricorso per cassazione tributario, ma anche del giudice fiscale ancorchè nei gradi merito facente parte di una magistratura speciale sul piano istituzionale.

La novità ha assunto ancora maggiore portata per l'ordinamento tributario, ove si consideri che a distanza di pochi anni, con la modifica dell'art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, la giurisdizione delle Commissioni è stata estesa "a tutti i tributi di ogni genere e specie".

Oggi quindi, a parte alcune particolari forme di ricorsi di più limitata portata<sup>37</sup>, il totale ambito dei ricorsi per cassazione in materia tributaria è ormai costituito dalle impugnazioni previste dal combinato disposto dell'art. 62 del d.lgs. n. 546/1992 e dell'art. 360, nn. da 1 a 5 c.p.c.

Le peculiarità dell'istituzione della quinta sezione si notano non solo nel confronto con le Sezioni Semplici, ma anche rispetto all'introduzione della Sezione Lavoro creata negli anni 70.

Infatti mentre, la Sezione Tributaria è al vertice di una giurisdizione speciale del tutto autonoma nei suoi organi giudicanti di tutti e tre i gradi di merito, la Sezione Lavoro è destinataria di una speciale materia ma pur sempre nell'ambito della giurisdizione ordinaria.

---

<sup>36</sup>Così Glendi C. in Ordinarizzazione del processo tributario e specialità della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, Diritto e pratica tributaria, n 1, 2002, pag. 84.

<sup>37</sup> Ci si riferisce ai ricorsi avverso decisioni della Commissione tributaria centrale o contro sentenze di giudici ordinari in materie ancora sottratte alla giurisdizione delle Commissioni.

## **5 Specialità del processo tributario e del suo terzo grado di giudizio**

L'istituzione della Sezione Tributaria costituisce una storica novità all'interno del sistema fiscale italiano rappresentando la nuova adunanza il più alto riconoscimento da parte del legislatore della specialità del processo tributario.

In particolare, la specialità dell'intera giurisdizione tributaria si manifesta sotto due distinti profili strutturali, soggettivo e oggettivo.

Sotto il primo aspetto la specialità della giustizia tributaria si esprime nella composizione mista delle Commissioni Tributarie, costituite da parte di giudici togati, vale a dire magistrati prestatati dalle altre giurisdizioni, e laici, vale a dire professionisti del settore fiscale.

Sotto l'aspetto oggettivo la giustizia tributaria è caratterizzata dalla specialità della normativa sostanziale e processuale che disciplina l'accertamento e la riscossione dei tributi, sotto forme e procedure applicative del tutto distinte e autonome rispetto a quelle che regolano il diritto civile o il diritto amministrativo.

La spiccata specificità del processo tributario è stata riconosciuta anche sul piano giurisprudenziale dalla Corte Costituzionale nelle note sentenze nn. 53/1998<sup>38</sup> e 18/2000<sup>39</sup> proprio sotto il duplice profilo soggettivo della formazione delle Commissioni e oggettivo in relazione *petitum* del processo.

---

<sup>38</sup>. A proposito del carico delle spese in caso di cessazione della materia del contendere.

<sup>39</sup> A proposito di divieto della prova testimoniale tipica.

In specie, i giudici Costituzionali hanno sottolineato *“la spiccata specificità”* del processo tributario rispetto a quello civile ed amministrativo *“correlata sia alla configurazione dell’organo decidente sia al rapporto sostanziale oggetto del giudizio”*.

Con particolare riguardo al giudizio di legittimità tributario la specialità della disciplina processuale si rinviene chiaramente nell'art. 62 del d.lgs. n. 546/1992<sup>40</sup> secondo cui *“al ricorso per cassazione e al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal codice di procedura civile in quanto compatibili con quelle del presente decreto”*.

Questa disposizione, apparentemente priva di particolare rilevanza, implica che il ricorso per cassazione tributario e il relativo procedimento non hanno la stessa disciplina del codice di procedura civile, bensì una disciplina diversa.

Infatti, le norme del codice di procedura civile troveranno applicazione nel processo tributario solo se e in quanto compatibili con le disposizioni del d.lgs. n. 546/1992.

L’art. 62 citato mostra ancor più la sua specialità se confrontato con la precedente normativa del processo tributario contenuta nel d.P.R. n. 636/1972. Questa legge non solo non conteneva alcuna disposizione specifica sul giudizio di legittimità tributario, ma nell'estendere le norme processual-civilistiche al procedimento dinanzi alle Commissioni

---

<sup>40</sup> Nello stesso senso l’art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 stabilisce *tout court* che i giudici tributari, anche applicano le norme del decreto legislativo e, solo per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile.

Tributarie, ne escludeva l'applicabilità al giudizio davanti alla Corte di Cassazione.



## CAPITOLO II

### I rapporti della Sezione Tributaria all'interno e all'esterno della Corte di Cassazione

*"E' del resto quel che avviene nella giurisprudenza che, in molti casi, forte della sua autorità, si è messa a fare del diritto libero" (Salvatore Satta)*

#### **1 L'autonomia della Sezione Tributaria**

Sin dalla sua nascita la giurisdizione tributaria soffre di una minore autonomia e indipendenza rispetto alle giurisdizioni civili e amministrative.

La creazione della quinta sezione ha però segnato un deciso passo in avanti rispetto al passato poiché è stato riconosciuto al vertice dell'ordinamento giudiziario tributario dignità e potere decisionale pari a quello delle altre giurisdizioni.

Per comprendere a pieno la reale indipendenza della nuova adunanza all'interno del sistema giudiziario è parso opportuno indagare i rapporti instaurati dalla quinta sezione con il legislatore e con gli altri organi di vertice del nostro ordinamento.

Si è in sostanza prestato attenzione alla uniformità sistematica dei *dicta*

della Sezione Tributaria e alla loro concordanza e armonia con i provvedimenti degli altri protagonisti del potere giudiziario e legislativo.

In maggiore dettaglio, lo studio si è sviluppato attraverso due diverse prospettive.

La prima ha riguardato i rapporti “esterni” della Sezione Tributaria, vale a dire con la Corte Costituzionale e il legislatore.

La seconda, invece, riguarda i rapporti “interni” alla Corte della quinta Sezione, vale a dire con le Sezioni Semplici e le Sezioni Unite.

## **2 I rapporti della Sezione Tributaria con il legislatore e la Corte Costituzionale**

Per quanto attiene ai rapporti "esterni" della quinta sezione, nel corso degli anni il tasso di autonomia acquisito dai giudici di legittimità tributari si è manifestato in alcune significative prese di posizione nei confronti del legislatore e della Corte Costituzionale.

In una delle primissime ordinanze (4 novembre 1999, n. 1004), la Sezione Tributaria d'ufficio ha sollevato la questione di illegittimità costituzionale sulla norma<sup>41</sup> che prevedeva che, ai fini della decorrenza del termine breve

---

<sup>41</sup>La questione sollevata riguardava l'art. 21 della legge n. 133/1999 in riferimento agli artt. 3, primo comma, e 24, comma secondo, Cost. I denunciati profili d'incostituzionalità erano ravvisati dal giudice a quo nell'impossibilità di qualificare la disposizione in contestazione, innovativa nella portata, quale norma d'interpretazione autentica, nonché, infine, nella violazione del principio, costituzionalmente tutelato, dell'«affidamento del cittadino nella certezza delle situazioni giuridiche», inteso come limite alla retroattività delle leggi, «interpretative o innovative che esse siano».

per l'impugnazione, le sentenze delle Commissioni Regionali dovessero essere notificate all'Amministrazione delle finanze dello Stato presso l'ufficio dell'Avvocatura dello Stato nel cui distretto ha sede l'autorità giudiziaria che ha pronunciato le sentenze, quand'anche la stessa Amministrazione fosse stata in giudizio senza il patrocinio dell'Avvocatura erariale.

E' interessante notare che la norma sospettata di illegittimità era stata emessa dal legislatore pochi mesi prima per porre fine ad un fortissimo contrasto giurisprudenziale che si era creato all'interno delle sezioni della Corte<sup>42</sup>.

La nuova disposizione era stata appositamente qualificata dal legislatore come asseritamente interpretativa e, come tale, retroattivamente applicabile.

All'orientamento del legislatore si era pure conformata la prima sezione civile della Corte di Cassazione<sup>43</sup> che, prima dell'intervento delle Sezione Tributaria, affermava che "il contrasto doveva ritenersi ormai composto".

La Consulta, accogliendo la tesi della quinta sezione, ha riconosciuto l'esistenza di limiti alla portata retroattiva delle leggi d'interpretazione autentica dichiarando l'illegittimità costituzionale<sup>44</sup> della norma, nella parte in cui estendeva, anche al periodo anteriore alla sua entrata in vigore.

E' opportuno quindi rimarcare l'autonomia interpretativa manifestata fin

---

<sup>42</sup>Cass. 3 ottobre 1998, n. 9846; 21 ottobre 1998, n. 10420; 28 ottobre 1998, n. 10752.

<sup>43</sup>Cass. 28 aprile 1999, n. 4276.

<sup>44</sup> Art. 21 della legge n. 133/1999.

da subito dalla neonata Sezione Tributaria sia nei confronti del legislatore che all'interno della stessa Corte di Cassazione.

In specie, con questo intervento i giudici tributari hanno voluto evidenziare la loro indipendenza e specialità nell'applicare la normativa tributaria non solo sotto l'aspetto sostanziale, ma anche sotto quello più spiccatamente processuale.

Manifestazioni di autonomia nei rapporti esterni la quinta sezione li ha, immediatamente, mostrati perfino rispetto alla Corte Costituzionale.

Con la sentenza 30 ottobre 2000, n. 14281, la Sezione ha ritenuto applicabile al processo tributario l'art. 295<sup>45</sup> del codice di procedura civile relativo alla sospensione del processo, disattendendo *expressis verbis* l'interpretazione assunta dei giudici costituzionali nella sentenza 26 febbraio 1998, n. 31.

Con quest'ultima decisione la Corte Costituzionale aveva dichiarato non fondata, in relazione agli artt. 3 e 24 della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 39 del D.Lgs. n. 546/1992, per cui il processo è sospeso sol quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio.

La Sezione Tributaria si è quindi posta in consapevole contrasto con l'anzidetta sentenza della Corte Costituzionale.

---

<sup>45</sup> L'art. 295 c.p.c. stabilisce che il giudice dispone che il processo sia sospeso in ogni caso in cui egli stesso o altro giudice deve risolvere una controversia, dalla cui definizione dipende la decisione della causa.

La decisione è particolarmente significativa poiché i giudici tributari hanno voluto sottolineare, quasi rivendicare, in modo netto e chiaro la loro autonomia affermando che *“l’interpretazione posta dalla Corte costituzionale a fondamento di sentenze di rigetto non è vincolante, fuori dal giudizio a quo, a meno che la stessa Corte non indichi tale interpretazione come l’unica compatibile con i parametri costituzionali”*.

Ora, se è pur vero che nel nostro ordinamento dalle sentenze interpretative di rigetto della Corte Costituzionale non derivano diretti vincoli formali per i giudici di merito e di legittimità, in quanto soltanto dotate di valore persuasivo e quindi liberamente apprezzabili da parte dei destinatari della decisione, non può farsi a meno di notare come il dispositivo di questa decisione contrasta con il principio di unità sistematica dell'ordinamento. Principio in base al quale alle leggi deve essere attribuito il significato che ne consente l'armonica integrazione con i contenuti costituzionali, in funzione adeguatrice.

In questo caso la presa di posizione dei giudici di legittimità tributari sembra quindi aver raggiunto un tasso di indipendenza eccessivo contrapponendosi intenzionalmente alla Corte Costituzionale.

L’“eccesso di gioventù” è stato poi rivisto dalla Sezione negli anni successivi. Proprio in relazione alle numerosissime sentenze emesse in materia di rimborsi IRAP, i giudici di legittimità tributari hanno affermato che *“le sentenze interpretative di rigetto della Corte non hanno efficacia vincolante, ma hanno solo il limitato effetto nei confronti del giudice*

*remittente, ma assumendo essa particolare rilievo per la forza argomentativa, non è corretto discostarsene, senza una motivazione contraria<sup>46</sup>».*

La posizione dei magistrati tributari appare maggiormente equilibrata esprimendo il principio per cui l'autonomia interpretativa della Sezione nei confronti della Corte Costituzionale non è incondizionata, ma deve essere esercitata in presenza di fondate e motivate ragioni.

### **3 I rapporti della Sezione Tributaria con le altre sezioni della Corte di Cassazione**

Mutando la prospettiva di analisi e venendo al diverso profilo dei rapporti "interni" della Sezione Tributaria nell'ambito della complessa organizzazione della Suprema Corte, occorre subito dire che il tema, contrariamente a quanto dovrebbe essere a rigor di logica è molto contorto.

Sul piano strettamente normativo non esiste all'interno della Corte di Cassazione alcuna regola che disciplini i rapporti tra le diverse sezioni che la compongono.

L'autonomia della Sezione Tributaria, tanto nei confronti di altre sezioni, quanto nei confronti delle stesse Sezioni Unite<sup>47</sup>, era, ed è, essenzialmente

---

<sup>46</sup> Cass. 16 febbraio 2007, n. 3672.

<sup>47</sup> Argomento su cui ci si soffermerà nel prossimo paragrafo.

fondata sulle rispettive competenze per materia.

In altri termini, la spiccata specialità della disciplina tributaria, avendo come logico corollario il riconoscimento alla quinta sezione di tutte le controversie fiscali, dovrebbe costituire il caposaldo su cui regolare i rapporti interni alla Corte. Pertanto l'attribuzione ai giudici di legittimità tributari in via esclusiva delle controversie riguardanti “i tributi di ogni genere e specie” dovrebbe escludere di per sé la formazione di conflitti.

Anche nel citato decreto presidenziale che ha istituito la quinta sezione l'esigenza di disciplinare in base alla materia i rapporti tra le sezioni della Corte era ben chiara al legislatore.

Nel provvedimento, infatti, si precisa *"che l'alto grado di specialità della materia e l'incessante produzione normativa, con continue modificazioni indotte anche da fonti comunitarie, rendono opportuna l'attribuzione dei ricorsi a magistrati particolarmente esperti nelle discipline, alla cui trattazione sono esclusivamente assegnati, in modo da assicurare una maggiore produttività e ridurre il rischio di decisioni contrastanti"*.

Tra gli obiettivi principali menzionati dal legislatore vi era la ricerca *“della uniformità di decisioni in materia”* e la conseguente eliminazione dei contrasti consapevoli e inconsapevoli che si erano verificati all'interno della prima sezione civile. Quest'ultima, a causa dei numerosi collegi che la componevano e del vasto ambito delle materie affidatele, si era caratterizzata per decisioni non sempre uniformi e coerenti.

La disciplina contenuta dal decreto istitutivo della Sezione Tributaria, pur

se valida nei propositi, contiene però il difetto di non possedere alcun concreto valore vincolante, ma solo carattere meramente ordinatorio e di direttiva.

L'esperienza dei primi quindici anni dimostra infatti che, a differenza di quanto auspicava il legislatore, ma anche la dottrina al momento dell'istituzione della Sezione<sup>48</sup>, il panorama finora offerto dalla giurisprudenza della Sezione Tributaria è contraddistinto da una serie di pronunce contrastanti non solo con le Sezioni Semplici e le Sezioni Unite della Suprema Corte, ma addirittura anche all'interno dei vari collegi che compongono la quinta sezione<sup>49</sup>.

### **3.1 I rapporti tra la Sezione Tributaria e le Sezioni Semplici**

Se dal punto di vista del diritto sostanziale la competenza per materia tra le sezioni della Corte è chiaramente delineata, dal punto di vista del diritto processuale i confini sono difficilmente tracciabili poichè molte regole

---

<sup>48</sup> Secondo Glendi il continuo riflusso di tutto il contenzioso fiscale, i margini di utilizzabilità delle Sezioni Unite sembrano comunque destinati a ridursi, venendo sostanzialmente a mancare uno dei presupposti della rimessione presidenziale alla pronuncia delle Sezioni Unite previsti dall'art. 374, comma 2, del codice di procedura civile per i ricorsi che presentano una questione di diritto già decisa in senso difforme dalle Sezioni Semplici, in *Ordinarietà del processo tributario e specialità della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione*, in *Diritto e pratica tributaria*, n 1, 2002.

<sup>49</sup> Pronunce che - è stato osservato in tono critico - si muovono sul filo di ambiti di (quasi) contemporaneità, che nulla hanno a che vedere con le esigenze di una maturazione consapevole e di una evoluzione naturale della giurisprudenza, anche perché sovente si tratta di contrasti riguardanti l'interpretazione e l'applicazione di norme non recenti, Così Chiarloni, in *Prime riflessioni su recenti proposte di riforma del procedimento in cassazione*, in *Judicium.it*, 2005.



procedurali trovano comune applicazione nella materia civile e tributaria.

Proprio nel campo del diritto processuale si sono infatti verificati i maggiori conflitti interpretativi tra la Sezione Tributaria e le Sezioni Semplici.

E' pur vero che, come ricordato in precedenza, la disciplina tributaria non è soltanto speciale dal punto di vista del diritto sostanziale, ma lo è altresì dal punto di vista processuale, essendo le questioni procedurali insorte nel processo tributario diverse da quelle attinenti alle norme del codice di procedura civile in genere.

Ma è altrettanto vero anche che la normativa processuale tributaria<sup>50</sup> in tutti i casi in cui non dispone espressamente rinvia alle regole del codice di procedura civile.

L'esperienza di questi anni mostra infatti, come in non pochi casi, vi sia stata una vera e propria identità di questioni processuali civili e tributarie.

Uno tra i più noti e recenti contrasti processuali tra la Sezione Tributaria e le Sezioni Semplici riguarda la questione della formazione (o meno) del giudicato implicito su una questione pregiudiziale o preliminare rilevabile d'ufficio che non sia stata sollevata dalle parti nei gradi precedenti.

Con la sentenza 4 dicembre 2009, n. 25573, la Sezione Tributaria ha ritenuto che l'esame in sede di impugnazione di questioni pregiudiziali o preliminari rilevabili d'ufficio resti precluso dalla pronuncia che, nel provvedere sul merito della domanda, abbia necessariamente statuito per

---

<sup>50</sup> Art. 1, comma 2, del D. Lgs. n. 546/1992.

implicito anche su questioni mai sollevate in quella sede dalla parte interessata, il cui comportamento processuale deve per l'effetto dirsi incompatibile con la volontà di farle valere. Con conseguente inammissibilità del ricorso per cassazione con cui si proponga la questione pregiudiziale (nella specie, della legittimazione ad agire in materia tributaria).

In sostanza, secondo i giudici tributari la censura sulla questione pregiudiziale, ancorché rilevabile d'ufficio, risulta coperta dalla formazione del giudicato interno.

Questo orientamento è in netto e consapevole contrasto con quanto viceversa opinato in più occasioni dalle Sezioni Semplici della Corte di legittimità.

In dettaglio, con le sentenze n. 13695 del 2001 e n. 7039 del 2006<sup>51</sup>, i giudici della prima sezione hanno affermato che il giudicato implicito sulla questione pregiudiziale della legittimazione ad agire non può formarsi qualora la questione non sia stata sollevata dalle parti ed il giudice - con implicita statuizione positiva sulla stessa - si sia limitato a decidere nel merito.

In sostanza, la formazione del giudicato sulla pregiudiziale è impedita dall'impugnativa del capo della sentenza relativamente al merito, onde in tale ipotesi non è precluso al giudice del gravame di rilevare d'ufficio il difetto della legittimazione ad agire.

---

<sup>51</sup> Conformi: Cass. 6169 del 2003 e n. 11837 del 22 maggio 2007.

Neanche le Sezioni Unite <sup>52</sup>sono riuscite a dirimere in modo chiaro il contrasto interno tra giudici civili e tributari, ma anzi hanno contribuito ad aumentare l'incertezza ravvisando che il giudicato implicito interno anche in ordine a questioni pregiudiziali di rito sulle quali il giudice di merito non abbia statuito espressamente, rimane circoscritto alla sola questione di giurisdizione, mentre per tutte le altre questioni preliminari di merito il passaggio in giudicato (con conseguente preclusione della deducibilità/rilevabilità di ufficio della questione nel successivo grado "giudizio o nel giudizio di legittimità) è previsto solo nel caso in cui vi sia stata una pronuncia esplicita proprio su detta questione preliminare, e non anche nel caso in cui la questione preliminare è stata implicitamente risolta con la decisione sul merito della fondatezza del diritto.

### **3.2 I rapporti tra la Sezione Tributaria e le Sezioni Unite**

Anche i rapporti tra quinta sezione e le Sezioni Unite sono caratterizzati da contrasti interpretativi in cui i giudici tributari si sono posti espressi esplicitamente in modo contrario agli orientamenti del massimo collegio.

In alcune decisioni la quinta sezione è sembrata restia a riconoscere autorità in ambito processuale tributario alle Sezioni Unite, giustificando questa autonomia con la specialità della materia fiscale.

Uno dei contrasti più noti è sorto sulla questione relativa

---

<sup>52</sup> Sezioni Unite 9 ottobre 2008, n. 24883.

all'individuazione del soggetto legittimato passivo nel contenzioso instaurato dal contribuente avverso un atto notificato dall'agente della riscossione.

Le Sezioni Unite, con la sentenza 25 luglio 2007, n. 16412, hanno affermato che l'azione del contribuente per la contestazione della pretesa tributaria può essere svolta indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario e senza che tra costoro si realizzi una ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore.

Di conseguenza, secondo il massimo collegio, l'aver il contribuente individuato nell'uno o nell'altro il legittimato passivo nei cui confronti dirigere la propria impugnazione non determina l'inammissibilità della domanda, ma può comportare la chiamata in causa dell'ente creditore nell'ipotesi di azione svolta avverso il concessionario, onere che, tuttavia, grava su quest'ultimo, senza che il giudice adito debba ordinare l'integrazione del contraddittorio.

La decisione delle Sezioni Unite appare equilibrata e conforme all'art. 39 d.l. 13 aprile 1999, n. 112, secondo cui il concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite.

La Sezione Tributaria, con la sentenza n. 27653/2008, è intervenuta

sull'argomento smentendo sia le Sezioni Unite, sia il citato art. 39 citato, stabilendo che l'atto del concessionario va impugnato chiamando in causa esclusivamente l'agente della riscossione, cui è direttamente ascrivibile il vizio dell'atto. In tali casi non è, perciò, configurabile un litisconsorzio necessario con l'ente impositore, con conseguente inammissibilità del ricorso proposto esclusivamente nei confronti dell'Amministrazione, dovendosi escludere la possibilità di disporre successivamente l'integrazione del contraddittorio nei confronti dello stesso concessionario.

Risulta oggettivamente difficile cogliere le ragioni che hanno portato ad emettere una pronuncia così incoerente e illogica.

Discutibili prese di posizioni di questo genere non solo diminuiscono l'autorevolezza dei giudici tributari, ma generano uno stato di incertezza e disorientamento nei contribuenti.

Al fine di evitare il sorgere di nuovi contrasti e definire i rapporti tra le Sezioni Semplici (e Tributaria) e le Sezioni Unite, il legislatore, novellando l'art 374 c.p.c.<sup>53</sup>, ha introdotto il principio secondo cui se la sezione ordinaria, ritiene di non condividere il principio di diritto enunciato dalle Sezioni Unite, deve rimettere a queste ultime, con ordinanza motivata, la decisione del ricorso

L'intervento mira ad assicurare una certa uniformità di interpretazioni giurisprudenziali, al fine di assicurare la certezza del diritto, creando un

---

<sup>53</sup> Per una trattazione completa della misura si rinvia al paragrafo 3 del capitolo sesto.

principio che ostacoli le oscillazioni che si riscontrano fra le diverse sentenze.

Il nuovo art. 374 c.p.c. tende a valorizzare la funzione nomofilattica al vertice delle Corti creando una sorta di semi-vincolo a carico delle Sezioni Semplici (e Tributaria) alle quali sarebbe inibito di pronunciarsi in contrasto con il principio di diritto enunciato dalle Sezioni Unite, salva la facoltà ad esse specificamente riconosciuta, ove non lo condividano, di rimettere alle stesse Sezioni Unite la decisione del ricorso con ordinanza motivata<sup>54</sup>.

La Sezione Tributaria però in poco tempo ha aggirato il nuovo vincolo enunciando principi di diritto dissenzienti, senza rimettere la questione al massimo collegio.

Ci si riferisce innanzitutto alla questione riguardante l'ammissibilità o meno di una richiesta di rimborso inviata dal contribuente ad un ufficio finanziario incompetente.

---

<sup>54</sup> Si noti che già da tempo vi è chi sostiene de iure condito esistente il vincolo delle Sezioni Semplici alle Sezioni Unite. Certamente rileva in tal senso l'autorevolissimo pensiero di Proto Pisani, il quale definisce i contrasti tra Sezioni Unite e Sezioni Semplici "assolutamente inammissibili, specie quando sorgono su questioni cui le Sezioni Unite di definite "l'unico organo giurisdizionale che non è vincolato al precedente della sua stessa decisione" - erano già state investite a causa di un precedente contrasto o di una questione di massima di particolare importanza", ed aggiunge: "anche in un sistema come l'italiano, che sembra non conoscere il vincolo formale del precedente giurisprudenziale, la decisione delle Sezioni Unite vincola le Sezioni Semplici: se così non fosse salterebbe del tutto la funzione di nomofilachia attribuita dall'art. 65 dell'ordinamento giudiziario alla Corte di cassazione e la funzione delle Sezioni Unite nell'ambito della corte. Cfr. Proto Pisani, Su alcuni problemi organizzativi della Corte di Cassazione: contrasti di giurisprudenza e tecniche di redazione della motivazione, in Foro it. 1988, V, pp. 28-29. Dello stesso avviso anche Brancaccio, La funzione di nomofilachia non è fallita, in Il giudizio di Cassazione nel sistema delle impugnazioni, Roma, 1992, p. 141.

Le Sezioni Unite<sup>55</sup> avevano infatti affermato che l'erronea destinazione della richiesta impediva il formarsi del silenzio-rifiuto, anzi, più in generale, il prendere vita di un qualsiasi provvedimento. Con la conseguenza che l'eventuale impugnazione, presentata dall'interessato al giudice tributario, essendo fondata sul nulla e non trovando a proprio sostrato un provvedimento suscettibile di impugnazione, stante l'insussistenza, in capo all'ufficio distrettuale, dell'obbligo di provvedere, incappava irrimediabilmente nella esiziale sanzione della improponibilità del gravame .

In altre parole, la presentazione dell'istanza di rimborso ad un organo incompetente per ubicazione territoriale o per attribuzioni a rilevanza esterna, determinava l'inammissibilità del ricorso giurisdizionale per difetto del provvedimento oggetto di impugnazione.

Il principio, come sottolineato dalla dottrina<sup>56</sup>, era caratterizzato da un intento punitivo nei confronti del contribuente e contrario ai principi di buona amministrazione di cui all'art. 97 della Costituzione e legittimo affidamento nell'attività della pubblica amministrazione previsto dall'art. 10, L. 212/2000.

Con la sentenza 27 febbraio 2009, n. 4773 la Sezione Tributaria ha consapevolmente disatteso l'indirizzo promosso dalle Sezioni Unite

---

<sup>55</sup> Cass., SS.UU., 13 novembre 1997, n. 11217.

<sup>56</sup> Azzoni, Cass., n. 4773 del 27 febbraio 2009: ammissibilità del ricorso proposto contro il diniego di rimborso presentato a un ufficio incompetente, il fisco, 12 / 2009, p. 1961.

stabilendo la doverosità per l'ufficio ricevente, che declini la propria competenza, di trasmettere l'istanza di rimborso a quello ritenuto competente.

Ne ha poi ricavato il corollario che il silenzio dell'Ufficio si configura come illegittimo, stante il tenore dell'art. 5 della L. 18 marzo 1968, n. 249 alla cui stregua le istanze o i ricorsi rivolti, nel termine previsto dalla legge, a organi diversi da quello competente ma appartenenti alla medesima amministrazione centrale non sono soggetti a dichiarazione di irricevibilità per scadenza di termine. Tali istanze e ricorsi sono trasmessi d'ufficio all'organo competente.

La Sezione Tributaria con questa decisione ha voluto assumere consapevolmente una posizione di contrasto con le Sezioni Unite ritenendo l'orientamento dei giudici del massimo collegio contrario ai fondamentali principi di buona fede e legittimo affidamento nell'attività della pubblica amministrazione.

### **3.3 I rapporti tra i vari collegi della Sezione Tributaria**

L'esame della giurisprudenza anche più recente della Sezione Tributaria mostra sorprendentemente che i contrasti più marcati su diverse questioni di diritto sostanziale tributario si sono verificati all'interno della stessa sezione, tra i vari collegi che la compongono.

Uno dei più emblematici, che accompagna la Sezione Tributaria fin dalla



sua nascita, riguarda la questione sul sindacato di congruità dei compensi corrisposti agli amministratori ai fini della loro integrale deducibilità o meno dai costi della società.

Il tutto è iniziato con la sentenza 28 luglio 2000, n. 9948 in cui il collegio tributario ha affermato in termini chiari che di fronte ad un criterio legale sui limiti di deducibilità, non è consentito il ricorso a parametri diversi.

Poi, nella sentenza 27 settembre 2000, n. 12813 ha affermato invece che la verifica dell'attendibilità economica delle rappresentazioni esposte nel bilancio e nella dichiarazione rientra nei normali poteri dell'ufficio, senza che sia necessario l'accertamento della nullità (totale o parziale) dei negozi attraverso i quali i fatti di gestione si sono realizzati (così da escludere la deducibilità di compensi pattuiti in misura manifestamente sproporzionata al volume d'affari della società a tal punto da sopravanzare l'utile operativo).

L'orientamento è cambiato nuovamente con la decisione n. 2155/2005 in cui si è ribadito che l'amministrazione non ha il potere di sindacare la congruità i compensi corrisposti agli amministratori per cui tali compensi sono deducibili come costi.

Con la sentenza n. 20748/2006 un nuovo *revirement* dei giudici tributari secondo cui rientra nei poteri dell'amministrazione valutare i compensi percepiti ai soci partecipi dell'attività di impresa, decidendo se essi rientrano ai canoni dell'economia.

Infine, con le decisioni nn. 5278/2009 e 24957/2010 la Corte tributaria ha

stabilito che l'ordinamento tributario non permette all'amministrazione alcun sindacato sulla congruità della qualificazione e determinazione del compenso devoluto agli amministratori di società.

Una tale e ripetuta antinomia non sembra in alcun modo giustificabile. Ad aggravare la situazione il collegio, in molti casi, non ha minimamente mostrato di conoscere la decisione precedentemente assunta dai colleghi. E tale circostanza può solo spiegarsi con riferimento alle diverse peculiarità dei casi decisi e in un evidente appiattimento al giudizio di merito.

La questione manifesta in modo palese che in una parte della Sezione Tributaria vige la totale assenza di consapevolezza del suo primario ruolo di organo nomofilattico all'interno della giurisdizione tributaria.

Un altro clamoroso conflitto interpretativo verificatosi tra i collegi della quinta sezione riguarda la competenza della giurisdizione tributaria in materia di controversie tra sostituti e sostituito di imposta.

Secondo una consolidata giurisprudenza della Corte, risalente a più di vent'anni or sono, le questioni relative all'applicabilità e all'entità delle ritenute, insorte fra sostituto e sostituito, vanno decise in litisconsorzio necessario con l'Amministrazione innanzi alle Commissioni tributarie, trattandosi di cause tributarie aventi carattere pregiudiziale.

Questo indirizzo è stato confermato fino alla fatidica data del 29 giugno 2009, in cui il primo Presidente della Corte ha sottoscritto due sentenze sull'argomento, le numero 15031 e 15047, che affermano principi

diametralmente opposti.

Con la prima decisione è stato stabilito che le controversie tra sostituti e sostituto relativa all'esercizio del diritto di rivalsa delle ritenute alla fonte versate direttamente dal sostituto volontariamente o coattivamente non sono attratte alla giurisdizione del giudice tributario, ma rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario.

Questa decisione segna un marcato passo indietro nel difficile percorso di equiparazione sotto il profilo ordinamentale e sistematico della giurisdizione tributaria a quella civile e amministrativa poiché si spinge ad affermare che la speciale giurisdizione delle Commissioni Tributarie non è generale ed esclusiva, convivendo con essa la giurisdizione del giudice ordinario, al primato della quale è informato il sistema costituzionale.

Soltanto poche ore dopo la citata sentenza n. 15031, con la decisione n. 15047, la Sezione Tributaria, richiamando l'orientamento originario, ha affermato che rientra nella giurisdizione tributaria la questione tra sostituto e sostituto di imposta circa quantificazione della ritenuta fiscale, posto che la tutela giurisdizionale dei contribuenti è affidata esclusivamente alle Commissioni Tributarie concepita come comprensiva di ogni questione relativa alla consistenza ed esistenza dell'obbligazione tributaria

Risulta difficilmente spiegabile come nell'arco di una stessa giornata possano essere state emesse da diversi collegi della stessa Sezione due sentenze con indirizzi interpretativi totalmente opposti. La circostanza

mostra inequivocabilmente non solo una certa pigrizia da parte dei giudici tributari nella verifica dei precedenti giurisprudenziali, ma anche l'assenza di alcun coordinamento interpretativo all'interno della Sezione.

## CAPITOLO III

### La Sezione Tributaria e la Corte di Giustizia Europea

#### **1 Rapporto tra diritto tributario interno e comunitario**

L'"Europa dei giudici", spiegava agli albori del Trattato Europeo il Presidente della Corte di Giustizia Lecourt<sup>57</sup>, spiegando come l'integrazione europea transiti dall'evoluzione dei rapporti tra giudice nazionale ed organi giurisdizionali europei. Rapporti non di gerarchia giurisdizionale, ma di collaborazione nell'interpretazione ed applicazione del diritto comunitario.

Nel corso degli anni il principale motore del processo di integrazione tra gli ordinamenti giuridici europei, e in particolar modo tributari, non è stato tanto il legislatore di Brussels, ma bensì la Corte di Giustizia Europea attraverso la sua continua opera di armonizzazione ai principi comunitari del diritto dei singoli paesi.

In particolare la Corte, applicando l'art. 220<sup>58</sup> del Trattato dell'Unione Europea che le attribuisce il compito "*di assicurare il rispetto del diritto nell'interpretazione e nell'applicazione del Trattato*", non si è solo

---

<sup>57</sup> Presidente della Corte di Giustizia della 1967 al 1976.

<sup>58</sup> L'articolo 220 (ex articolo 164) del trattato UE prevede che la Corte assicuri il rispetto del diritto nell'interpretazione e nell'applicazione del trattato.

limitata ad interpretare le norme dei singoli stati nel rispetto dei principi comunitari, ma anche svolto un ruolo creativo supplendo alle istituzioni europee bloccate nell'esercizio del loro potere legislativo dai veti dei paesi membri.

La Corte ha eseguito, e continua a eseguire, un compito di formulazione e sviluppo di principi che, oltrepassando in molte occasioni la lettera delle norme, ha potentemente contribuito alla costruzione e all'estensione dell'ordinamento comunitario colmando, in certi casi, le lacune che necessariamente discendono dal carattere non completo della legislazione europea.

In questa prospettiva è interessante notare come nella materia tributaria i giudici comunitari realizzano una azione di integrazione non solo "positiva", indicando con questa espressione il processo di armonizzazione condotto sul piano dell'avvicinamento normativo delle discipline nazionali, ma anche "negativa" consistente nell'interpretazione adeguatrice del diritto interno alla luce di quello europeo.

Nel compiere questa attività, la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha, da tempo, fissato due importanti principi guida:

a) il principio della supremazia o del primato, in base al quale ogni norma di diritto comunitario, gerarchicamente sovraordinata a quella degli Stati membri, deve prevalere su qualsiasi norma di diritto interno, d'ogni ordine e grado, anteriore o successiva alla prima, collidente con quest'ultima<sup>59</sup>;

---

<sup>59</sup> Causa Costa Enel C 6/64.

b) il principio dell'efficacia diretta, secondo cui le norme giuridiche prodotte da fonti primarie (trattati e loro modificazioni) o derivate (direttive e decisioni) del diritto comunitario, purché connotate da determinate caratteristiche di contenuto, sono immediatamente costitutive di situazioni giuridiche soggettive tutelabili dinanzi al giudice nazionale, al pari di quelle costituite sulla base delle norme di diritto nazionale<sup>60</sup>.

Sulla base di questi principi, la Corte di Giustizia ha costantemente affermato che - mentre alla diretta applicabilità, propria dei soli regolamenti, conseguono, di norma, effetti sia nei rapporti giuridici intercorrenti tra privati e pubblici poteri (cd. effetti verticali), sia in quelli intercorrenti tra privati (cd. effetti orizzontali) - alla efficacia diretta conseguono soltanto, in linea di massima, effetti verticali.

L'incessante attività dei giudici comunitari ha trovato l'avallo della giurisprudenza dei giudici nazionali e, in particolare, dei giudici tributari italiani, sempre più attenti ad emettere pronunce conformi agli orientamenti della Corte di Giustizia in materia fiscale.

La Corte di Cassazione - come già aveva fatto la Consulta - ha infatti abbandonato originarie posizioni "autonomistiche" riconoscendo, espressamente od implicitamente, operante la combinazione dei due citati principi del primato e degli effetti diretti <sup>61</sup>.

---

<sup>60</sup>Causa C 106/1977.

<sup>61</sup>La cooperazione giudice comunitario-nazionale sarebbe stata però in questo modo ridotta ove non si fosse potuto fare applicazione immediata del diritto comunitario, attendendo la previa rimozione in via legislativa e/o costituzionale della norma interna incompatibile.

Nello stesso senso la Sezione Tributaria, ha più volte affermato che il giudice fiscale non può fare esclusivo riferimento alle norme dettate dall'ordinamento italiano, ma, nel risolvere la controversia della quale è investito, deve prioritariamente tener conto delle fonti del diritto comunitario, sino al punto di poter disapplicare, ove l'interpretazione adeguatrice non sia praticabile, il diritto interno a favore del diritto comunitario<sup>62</sup>.

In altri termini, in caso di conflitti tra norme fiscali interne e comunitarie il giudice nazionale non può ignorare il diritto e la giurisprudenza comunitaria, dato il vincolo che essa determina sui giudici nazionali.

Con questo orientamento la quinta sezione ha posto l'accento su come - specialmente in materia fiscale - sia necessario abbandonare una visione miope e ristretta ai confini nazionali, ed occorra invece monitorare continuamente con attenzione la normativa europea.

## **2 Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia Europea**

Il rinvio pregiudiziale è la procedura che consente ad una giurisdizione nazionale di interrogare la Corte di Giustizia sull'interpretazione o sulla validità del diritto europeo.

Con questo istituto il giudice dello Stato richiede l'interpretazione della

---

<sup>62</sup> Cass., sez. trib. 1° giugno 2012 n. 8817; n. 7909 del 9 giugno 2000, n. 17564 del 20 dicembre 2001.



norma europea applicabile al caso sottoposto al suo esame e la Corte fornisce il proprio responso ermeneutico, sciogliendo i dubbi formulati in via preventiva.

Il rinvio pregiudiziale è frutto della ripartizione di compiti tra giudice nazionale e Corte di Giustizia, unico "custode" dell'interpretazione del diritto comunitario e tenuta a fornire al giudice rimettente la corretta chiave di lettura sul significato e la portata della norma del Trattato (e degli atti derivati) indicandogli se precluda o meno l'applicazione della legge nazionale.

La riserva a favore dei giudici comunitari trova il fondamento nella ricerca di una interpretazione il più possibile omogenea del diritto comunitario all'interno dei paesi membri. D'altronde la circostanza che giudici di diversi paesi, dunque operanti in altrettanti sistemi giuridici diversi, sono chiamati ad applicare in via diretta o mediata il diritto comunitario pone un problema di uniformità e per ciò stesso di corretta applicazione dello stesso diritto comunitario.

Nell'applicare il diritto comunitario a casi concreti i giudici nazionali affrontano problemi riguardanti la corretta interpretazione, portata applicativa, validità ed efficacia della legislazione europea.

E proprio al fine di assistere il giudice dello stato membro in ogni eventuale dubbio inerente la sua attività interpretativa, il Trattato prevede due diversi meccanismi: (i) il rinvio pregiudiziale d'interpretazione e (ii) il rinvio pregiudiziale di validità di norme comunitarie.

I ricorsi pregiudiziali di interpretazione e di validità appartengono alla cosiddetta giurisdizione dichiarativa<sup>63</sup> della Corte mediante la quale viene espressa una valutazione di conformità o compatibilità con l'ordinamento comunitario di leggi nazionali.

La funzione essenziale del rinvio pregiudiziale è quella di realizzare una interpretazione e quindi un'applicazione del diritto comunitario uniforme in tutti i Paesi membri, in modo che si abbia dovunque la stessa efficacia della legislazione. In questo senso la Corte realizza, sia pure in modo indiretto, un controllo sulla compatibilità delle norme nazionali con il diritto comunitario.

Per quanto riguarda più specificatamente la materia tributaria attraverso questa "*procedure de jure a jure*" la Corte è intervenuta su norme del Trattato rilevanti in ambito fiscale, delle quali ha delineato, di volta in volta, contenuti e portata, nell'ottica di garantirne ovunque uguale applicazione.

Nell'ambito del contenzioso tributario, il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia europea ha dunque assunto sempre maggiore rilevanza, tanto da

---

<sup>63</sup> La dottrina processuale distingue:

- la sentenza dichiarativa (o di mero accertamento) che si limita ad accertare la realtà giuridica. Può essere considerata tale anche la sentenza che respinge la domanda dell'attore;
- la sentenza di condanna che, oltre all'accertamento, contiene la condanna, vale a dire il comando, rivolto alla parte soccombente, di tenere un determinato comportamento (dare, fare o non fare: ad esempio, pagare una determinata somma a risarcimento del danno);
- la sentenza costitutiva che, oltre ad accertare la realtà giuridica, crea, modifica o estingue essa stessa un rapporto giuridico (ad esempio, annullando un atto o producendo gli effetti del contratto che doveva essere concluso).

divenire un potente e decisivo strumento di tutela del contribuente, nonché, soprattutto, uno strumento di integrazione tra il diritto sostanziale e processuale tributario interno e l'ordinamento comunitario.

E' bene chiarire che nel campo fiscale l'azione delle Corte è principalmente mirata all'eliminazione tra gli stati membri di ogni forma di discriminazione o restrizione nel trattamento fiscale dei contribuenti in base alla nazionalità con riferimento all'esercizio di ognuna delle quattro libertà fondamentali del Trattato (libera circolazione delle merci, delle persone, dei capitali e dei servizi).

Per quanto concerne l'ambito di applicazione del rinvio, in una prima fase storica, la Corte di Giustizia ha evitato di pronunciarsi in materia di imposizione diretta in quanto tale potere era di esclusiva pertinenza degli Stati membri. L'imposizione diretta non rientra tra le materie di competenza dell'Unione avendo deciso gli Stati membri di non armonizzarla mantenendo la sovranità esclusiva, salvo l'impegno a stipulare trattati per evitare la doppia imposizione.

A ciò si aggiunga che in materia di fiscalità ogni direttiva che miri al ravvicinamento delle legislazioni nazionali deve essere adottata all'unanimità<sup>64</sup>.

Per queste ragioni fino agli anni novanta le quattro libertà fondamentali non sono mai state applicate al settore dell'imposizione diretta.

La Corte però, con l'obiettivo di garantire il rispetto dei principi del

---

<sup>64</sup>Art. 95 del Trattato UE.

Trattato, è lentamente riuscita a inserirsi tra le maglie della sovranità nazionale giungendo ad affermare che: “*se è pur vero che la materia dell'imposizione diretta rientra tra le competenze degli Stati membri, questi nel rispetto del diritto comunitario devono astenersi da qualsiasi violazione basata sulla cittadinanza*”<sup>65</sup>.

Facendo applicazione di questo principio, dal caso *Avoir fiscal*<sup>66</sup> (1986) in poi la Corte di Giustizia si è pronunciata numerosissime volte sull'applicazione delle libertà fondamentali alle imposte dirette con esclusione delle norme tributarie interne o convenzionali che disciplinano le fattispecie transnazionali.

Da ultimo con i casi *Schumacker*<sup>67</sup> (1995) e *Saint Gobin*<sup>68</sup> (1999) le libertà fondamentali sono state applicate anche alle norme tributarie interne con oggetto transnazionale e convenzionali, come il diritto tributario internazionale.

In sostanza, a seguito di queste decisioni ogni disposizione nazionale in materia di fiscalità diretta che si presenti contraria o incompatibile con l'ordinamento comunitario non potrà essere applicata dal giudice della Commissione Tributaria.

---

<sup>65</sup> Causa, C 246/89.

<sup>66</sup> Causa, C 270/83.

<sup>67</sup> Causa, C 279/93.

<sup>68</sup> Causa, C 307/97.

## **2.1 L'oggetto del rinvio di interpretazione e di validità**

Il rinvio pregiudiziale da parte dei giudici nazionali alla Corte di Giustizia è una fase del processo che riguarda la decisione su una questione pregiudiziale senza la quale non possono esserne decise altre che costituiscono l'oggetto principale del processo.

Si tratta in specie di questioni che non investono il fatto costitutivo del diritto fatto valere in giudizio con la domanda, bensì di questioni diverse e indipendenti che si presentano quale presupposto logico e giuridico delle norme regolatrici del fatto dedotto.

L'oggetto del rinvio pregiudiziale è estremamente ampio.

Il rinvio d'interpretazione riguarda tutto il sistema giuridico comunitario, dai principi generali del diritto comunitario, ai trattati istitutivi, agli atti delle istituzioni, anche privi di efficacia diretta all'interno e non vincolanti, alle sentenze della Corte<sup>69</sup> fino alle norme di diritto consuetudinario internazionale che costituiscono fonti di diritto ai sensi dell'art. 38 del regolamento della Corte Internazionale di Giustizia<sup>70</sup>.

In sostanza, le norme che possono essere oggetto di questioni pregiudiziali interpretative sono quindi quelle che appartengono al diritto comunitario complessivamente inteso.

Per quanto riguarda le questioni concernenti la validità degli atti, anch'esse possono vertere sugli atti sopra menzionati, ma non sulle

---

<sup>69</sup>Vedi sentenza Steen C-332/90.

<sup>70</sup>Racke C-162/96.

disposizioni dei Trattati che, al contrario, fungono da “norme-parametro” per valutarne la legittimità.

Per quanto concerne invece più specificatamente la materia tributaria oggetto di rinvio possono essere

- i) gli accordi internazionali conclusi dal Consiglio ex artt. 300 e 310;
- ii) gli accordi di doppia imposizione, per i quali occorre apposito protocollo che demandi la soluzione dei problemi in via arbitrale alla Corte.

### **3 I rapporti tra la Corte di Giustizia e la Sezione Tributaria: obbligo o facoltà di rinvio**

L'art. 234, al comma 2, del Trattato UE prevede che quando una questione riguardante l'interpretazione di validità ed interpretazione di norme comunitarie o di atti compiuti di istituzioni europee è sollevata dinanzi ad una giurisdizione degli Stati membri, tale giurisdizione può, qualora reputi necessaria per emanare la sua sentenza una decisione su questo punto, domandare alla Corte di pronunciarsi sulla questione.

Al comma 3, poi, la norma prevede che quando una questione del genere è sollevata in un giudizio pendente davanti a una giurisdizione nazionale, avverso le cui decisioni non possa proporsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno, tale giurisdizione è tenuta a rivolgersi alla Corte.

Non sfugge che la disposizione comunitaria prevede che il giudice di uno

degli Stati membri ha facoltà di domandare alla Corte di pronunciarsi su una questione, mentre la giurisdizione nazionale, avverso la cui decisione non possa porsi un ricorso di diritto interno, è tenuta a rivolgersi alla Corte.

In termini più chiari sotto il profilo soggettivo, l'art. 234 del Trattato attribuisce un compito differenziato alle giurisdizioni nazionali, distinguendo (i) tra giurisdizioni non di ultima istanza, che hanno la facoltà di rinvio, e (ii) quelle di ultima istanza, che hanno, invece, l'obbligo di effettuare il rinvio pregiudiziale,

La ratio sottesa a questa regola è che la decisione del giudice nazionale non di ultima istanza non è definitiva ed è sottoposta alla possibile revisione di grado superiore. Economia di giudizio vuole quindi che potendo l'eventuale errore di interpretazione della norma comunitaria essere rettificato in sede di vaglio in appello dal giudice superiore, non sia disposto il rinvio obbligatorio alla Corte.

In tal caso, quindi, l'eventuale errore di interpretazione trova possibile rimedio nell'ambito dello stesso ordinamento giurisdizionale del paese membro interessato. Anche se è da osservare che la possibile riparazione dell'errore di interpretazione in sede di appello non sempre si verifica perché la sentenza potrebbe divenire, per vari motivi, definitiva e quindi passare in giudicato.

La differenza tra facoltà ed obbligo del rinvio pregiudiziale è stata chiarita nella sentenza *Rheinmühlen* (C-166/73) in cui i giudici comunitari hanno

precisato che *“una norma di diritto interno che vincola un giudice non di ultimo grado al rispetto di valutazioni giuridiche emanate da un giudice di grado superiore non può privare detto giudice di chiedere alla Corte di Giustizia l'interpretazione pregiudiziale delle norme di diritto comunitario sulle quali vertono le valutazioni giuridiche di cui è questione”*.

Laddove, invece, l'interpretazione della norma comunitaria sia propedeutica ad una decisione nei confronti della quale non possa proporsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno, l'eventuale errore di interpretazione diverrebbe irrimediabile. Da qui la necessità di rimettere obbligatoriamente la questione interpretativa, in via pregiudiziale, alla Corte.

In caso contrario sarebbe infatti vanificato l'esercizio della funzione nomofilattica della Corte di Giustizia nel diritto comunitario. Infatti la competenza a titolo pregiudiziale della Corte altro non è che lo svolgimento *ante iudicium* di una funzione nomofilattica collegata all'applicazione della normativa comunitaria.

Nell'ambito della giurisdizione tributaria il rinvio pregiudiziale è mezzo facoltativo per i giudici delle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali, quando riguardi questioni interpretative.

L'assenza di un obbligo di rinvio nel giudizio di merito comporta che un giudice della Commissioni può, quando ritiene di aver ricevuto sufficienti chiarimenti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia e non abbia alcun dubbio quanto alla corretta interpretazione della norma di diritto di cui



trattasi, decidere esso stesso circa l'esatta definizione del diritto dell'Unione.

Tuttavia, un rinvio pregiudiziale può risultare particolarmente utile, nella fase appropriata del procedimento, quando si tratta di una questione di interpretazione nuova che presenta un interesse generale per l'applicazione uniforme del diritto dell'Unione o quando la giurisprudenza esistente non sembra potersi applicare ad un contesto di fatto inedito.

Nell'ipotesi in cui il rinvio riguardi questioni di validità di un atto emesso da un'istituzione comunitaria la facoltatività si trasforma per le Commissioni in obbligatorietà.

In questo caso, pur se i giudici provinciali e regionali hanno la possibilità di respingere i motivi di invalidità dedotti dinanzi ad essi, spetta unicamente alla Corte di Giustizia dichiarare invalido un atto di un'istituzione, di un organo o di organismo dell'Unione.

In altri termini ogni magistrato della Commissione deve quindi sottoporre una questione alla Corte allorché nutra dubbi sulla validità di un atto comunitario, indicando i motivi per cui ritiene che detto atto possa essere viziato da invalidità.

Come anticipato, il comma 3 dell'art. 177 del Trattato obbliga, in linea teorica, al rinvio il giudice nazionale tributario di ultima istanza e pertanto tale obbligo nella giurisdizione fiscale ricade sulla Sezione Tributaria.

Malgrado questa regola, i giudici tributari di ultima istanza devono considerare alcune circostanze in presenza delle quali il rinvio non

soltanto non è obbligatorio, ma addirittura può essere defatigatorio.

Si tratta delle seguenti condizioni:

a) la questione non sia riferita ad un caso concreto. Il citato art. 234 del Trattato affida alla Corte il compito non di esprimere pareri consultivi su questioni generali o ipotetiche, ma di contribuire all'amministrazione della giustizia negli Stati membri. Essa non è quindi competente a risolvere questioni di interpretazione che le siano sottoposte nell'ambito di schemi processuali precostituiti dalle parti al fine di indurla a pronunciarsi su determinati problemi di diritto comunitario non rispondenti ad una necessità obiettiva inerente alla definizione di una controversia. La declaratoria di incompetenza della Corte in una tale ipotesi non reca alcun pregiudizio alle prerogative del giudice nazionale di ultima istanza, mentre consente di limitare l'utilizzazione del rinvio per fini diversi da quelli contemplati dal Trattato (sentenza Foglia Novello II C-244/80);

b) la questione da sottoporre a rinvio pregiudiziale alla Corte non è rilevante ai fini della decisione della questione presentata davanti al giudice del rinvio. La Corte, infatti, ha affermato che in questi casi anche i giudici di ultima istanza non sono soggetti all'obbligo del rinvio, ma godono del potere di valutare la necessità della pronunzia pregiudiziale al fine della loro decisione.

Ne consegue che i giudici del rinvio non sono tenuti a rivolgersi alla Corte se la questione non è pertinente ai fini del giudizio nazionale, ossia non possa avere alcuna influenza sulla soluzione;

c) la questione sollevata dal giudice nazionale è risolvibile dalla lettura della norma comunitaria. Tale eventualità deve essere valutata in funzione delle caratteristiche proprie del diritto comunitario, delle particolari difficoltà della sua interpretazione e del rischio di divergenze giurisprudenziali nell'ambito dell'Unione.

Si tratta, in sostanza, di applicare il criterio del dubbio ragionevole che è attivato anche in altre esperienze (si ricordi la manifesta infondatezza del rinvio alla Corte Costituzionale delle questioni riguardanti leggi italiane). Lo stesso criterio di manifesta infondatezza è stato diversamente utilizzato dal Consiglio di Stato, (sezione V, sentenza n. 478/1998) che ha ritenuto che in ogni caso il rinvio pregiudiziale è condizionato da una verifica della fondatezza della questione sollevata dalle parti e che, pertanto, anche il giudice di ultima istanza non può operare il rinvio in casi di manifesta infondatezza. Sul punto la sentenza Cilfit<sup>71</sup> è estremamente importante nel chiarire quando il giudice di legittimità è obbligato al rinvio.

In questa causa la Corte di Cassazione italiana aveva chiesto alla Corte di Giustizia se un giudice nazionale, nei confronti della cui decisione non possa presentarsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno, sia sempre obbligato ad adire la stessa per la soluzione di una questione di diritto comunitario, ovvero possa considerarsi esonerato dal suddetto obbligo allorquando non sussista alcun ragionevole dubbio interpretativo.

Ebbene la Corte di Lussemburgo ha chiarito che non basta che una parte

---

<sup>71</sup> Cilfit C-283/81 e sul fronte dell'ordinamento nazionale, Cassazione II, n. 5133/1995.

sostenga che la controversia concerne una questione di interpretazione del diritto comunitario perché il giudice sia obbligato al rinvio, ma è necessario che lo stesso organo giudicante ritenga la questione rilevante.

I giudici comunitari hanno introdotto la cosiddetta teoria dell'*acte clair*, secondo la quale non sussiste alcuna reale questione interpretativa nel caso in cui la norma comunitaria è talmente chiara da non lasciare alcun dubbio sul suo significato.

Con le modifiche al regolamento di procedura della Corte (G.U.C.E. del 4 agosto 2005), in vigore dal 1° ottobre 2005, sono stati accelerati i tempi del procedimento davanti alla Corte proprio nel caso in cui la questione di interpretazione "non dia adito a dubbi ragionevoli". La riduzione dei tempi del processo è stata conseguita con l'eliminazione della presentazione della conclusione dell'Avvocato generale, che sarà comunque sentito;

d) sulla questione si sia formata giurisprudenza consolidata della Corte in punto di diritto ovvero la questione sollevata sia sostanzialmente identica ad altra già decisa in via pregiudiziale<sup>72</sup>.

Anche in questa ipotesi, le citate modifiche al regolamento di procedura della Corte hanno introdotto una speciale procedura per i casi di richiesta classificabile quale ripetitiva, vale a dire per le questioni identiche ad altre sulle quali la Corte si è già pronunciata ed in relazione alla quali la soluzione "può essere chiaramente desunta dalla giurisprudenza".

---

<sup>72</sup> Da Costa C-30/62, Cilfit C-283/81, e, sul fronte dell'ordinamento nazionale, Cassazione II n. 5133/1995.

In tal caso la Corte decide con ordinanza motivata richiamando obbligatoriamente i precedenti, senza sentire il giudice del rinvio e senza attendere le osservazioni delle parti.

In sostanza, affinché vi sia necessità di rinvio pregiudiziale, occorre che l'interpretazione della norma di diritto nazionale in relazione alla norma di diritto comunitario sia stata oggetto di sentenze contrastanti o comunque di interpretazione ritenuta non esaustiva da parte del giudice rimettente.

Nella causa *Da Costa en Schaake* (C-30/62) i giudici comunitari hanno affermato che, qualora una questione di diritto materialmente identica, abbia già costituito oggetto di una decisione della Corte di Giustizia, verrebbe meno, anche per i giudici di ultima istanza, l'obbligo di rinvio.

In pendenza di rinvio pregiudiziale, il giudizio nazionale tributario va sospeso così come prevede lo Statuto della Corte di Giustizia (lo stesso avviene anche per le questioni non manifestamente infondate di illegittimità costituzionale rimesse alla Corte Costituzionale), fermo restando che il giudice potrà sempre medio tempore adottare provvedimenti cautelari di sospensione (art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992) ove la legge nazionale risulti di sospetta incompatibilità (od incostituzionalità).

Se già pende la questione pregiudiziale davanti alla Corte di Giustizia il giudice investito della medesima dovrebbe in teoria procedere direttamente all'interpretazione ed applicazione del diritto comunitario ovvero rimettere a sua volta la questione alla Corte di Giustizia, non

potendo disporre un'altra sospensione prevista solo per il processo da cui scaturisce il rinvio (così come l'incidente di legittimità costituzionale determina la sospensione solo del giudizio nel quale è stato sollevato e non può essere invocato quale ragione di sospensione di altro processo).

Sotto il profilo strettamente processuale non è però consentito ricorrere all'istituto della sospensione necessaria per pregiudizialità ex art. 295 del codice di procedura civile in attesa della decisione della questione già prospettata e pendente innanzi alla Corte.

Non esiste, infatti, tra i rispettivi procedimenti una pregiudizialità in senso tecnico-giuridico, ma solo una pregiudizialità in senso logico inidonea ad arrestare l'un procedimento in attesa dell'esito dell'altro .

Il procedimento che si instaura ex art. 234 del Trattato non può neppure essere considerato una controversia perché non ha vita autonoma rispetto al giudizio dal quale nasce.

Nel diritto processuale tributario i problemi che precludono l'applicabilità della sospensione necessaria ai casi di pregiudizialità comunitaria trovano espressa soluzione in materia di processi aventi per oggetto il recupero di aiuti di stato.

L'art. 47 bis d. lgs. n. 546/92 prevede espressamente che in caso di rinvio pregiudiziale della questione alla Corte di Giustizia la Commissione Tributaria provvede con ordinanza alla sospensione.

Nei processi invece non afferenti al recupero di aiuti stato, il problema della sospensione sembra possa in qualche modo essere ovviato ricorrendo

alla sospensione facoltativa che rimette al potere discrezionale del giudice la regolamentazione dell'iter processuale .

Così, in effetti, qualche hanno fa si sono regolate talune Commissioni Tributarie sulla questione dell'IRAP denunciata sotto il profilo dell'incompatibilità comunitaria, vista l'imminente decisione della Corte del Lussemburgo.

Appare interessante notare come anche la Sezione Tributaria<sup>73</sup> è stata indotta a non mettere sul ruolo le altrettanto numerose cause pervenute in sede di legittimità sulla tassabilità ai fini IRAP del reddito da lavoro autonomo-professionale in attesa della decisione dei giudici comunitari.

In questo quadro c'è da auspicare, in particolar modo nella controversa materia fiscale, che giudici di legittimità tributari rinunzino a decisioni autonomistiche e indipendenti e propendano, invece, per più ponderati provvedimenti interlocutori volti ad attivare lo strumento di cooperazione con la Corte di Giustizia che si traduce nel rinvio pregiudiziale di interpretazione a sensi dell'art. 234 del Trattato.

#### **4 La violazione dell'obbligo di rinvio da parte dei giudici di legittimità tributari**

Nel procedimento Cassazione si pone il problema, in presenza di una fondata questione interpretativa, del rispetto dell'obbligo di rinvio da parte

---

<sup>73</sup> Ex multis Cass., SS.UU., 6 giugno 2000, n. 408.

del giudice di legittimità.

In caso di inottemperanza all'obbligo di rinvio pregiudiziale derivante dall'art. 234, par. 3, del Trattato, e quindi nel caso in cui la Corte di Cassazione rifiuti ingiustificatamente di rimettere la questione al giudice comunitario o eluda tale obbligo facendo ricorso strumentalmente ai limiti sopra evidenziati, lo Stato italiano, su ricorso dell'interessato è tenuto al risarcimento dei danni causati ai singoli dalle violazioni del diritto comunitario.

La violazione dell'obbligo di rinvio comporta quindi la responsabilità dello Stato membro che può essere accertata con la procedura allo scopo prevista dall'art. 226 del Trattato in base al quale su richiesta della Commissione Europea la Corte di Giustizia effettui l'accertamento formale, mediante sentenza, della corretta applicazione delle norme del Trattato da parte dei singoli Stati.

La Commissione potrà poi spingersi più avanti avviando, ai sensi dell'articolo 228, un'ulteriore procedura a carico dello Stato membro nel caso in cui questi non si adegui alla sentenza pronunciata ex articolo 226 del Trattato dell'Unione Europea.

In una prospettiva nazionale si deve considerare che, dato il principio della indipendenza del potere giudiziario nel quadro dei rapporti tra poteri statali, il Governo, nonostante sia riconosciuto responsabile della violazione, non possiede efficaci strumenti per imporre al giudice di legittimità una condotta tale da riparare l'illecito.



Con la paradossale conseguenza che costituendo la violazione dell'obbligo del rinvio pur sempre una infrazione di una norma del Trattato, la responsabilità dello Stato sarà comunque sanzionata dal momento che non è possibile rimuovere la violazione e gli effetti della sentenza passata in giudicato.

Diverso, ma strettamente connesso, è il problema del risarcimento da parte dello Stato ai soggetti lesi dal comportamento degli organi giurisdizionali di ultima istanza in violazione del diritto comunitario, nel caso del mancato rinvio.

La Corte di Giustizia,<sup>74</sup> su rinvio di un Tribunale austriaco, ha collegato l'obbligo di risarcimento e imputabilità allo Stato, nel caso di una violazione grave e manifesta, alla esistenza di un nesso causale tra obbligo e danno, legando questo ultimo alla valutazione del comportamento del giudice e, quindi, alla eventuale negligenza del giudice di ultima istanza.

Nella medesima sentenza la Corte ha precisato che l'azione di responsabilità nei confronti dello Stato non rimette in discussione l'autorità della cosa giudicata della decisione giurisdizionale che ha causato il danno.

## **5 Effetti del rinvio sul giudice nazionale**

La domanda di pronunzia pregiudiziale porta normalmente alla

---

<sup>74</sup> C-224/02 del 30 settembre 2003

emanazione di una pronunzia della Corte in forma di sentenza. Quanto agli effetti occorre distinguere quelli sul processo nazionale, da cui è scaturito il rinvio alla Corte, da quelli sulla generalità dei soggetti dell'ordinamento comunitario (terzi alla controversia concreta in violazione della quale la Corte ha deciso la questione pregiudiziale).

In ambito nazionale la pronunzia, a contenuto dichiarativo, è inidonea a formare giudicato in senso sostanziale, ma ha carattere obbligatorio per il giudice remittente, che non vi si può discostare.

In termini più chiari la sentenza vincola con tutta evidenza il giudice a quo, che è dunque tenuto a fare applicazione della norma comunitaria così come interpretata dalla Corte, all'occorrenza lasciando inapplicata la norma nazionale contrastante.

Va, tuttavia specificato che la Corte di Giustizia non è autorizzata ad interpretare il diritto nazionale, né a decidere in merito alla sua conformità al diritto comunitario, ma deve solamente determinare i criteri fondamentali o essenziali d'interpretazione delle disposizioni comunitarie in questione, perché la Commissione Tributaria possa valutare la compatibilità tra la legislazione nazionale e quella comunitaria

Spetterà sempre al giudice nazionale l'applicazione del principio di diritto affermato dalla Corte in ordine alla situazione di fatto che è alla base del procedimento pendente dinanzi allo stesso.

E' interessante notare che l'interpretazione di una norma di diritto comunitario data dalla Corte, nell'esercizio della competenza ad essa

attribuita dall'art. 234, chiarisce e precisa, quando ve ne sia bisogno, il significato della portata della norma qual è o avrebbe dovuto essere intesa ed applicata sin dal momento della sua entrata in vigore (sentenza BP C-62/96).

Pertanto la norma deve quindi essere applicata dal giudice remittente anche in relazione a rapporti giuridici sorti e costituiti prima della sentenza interpretativa sempre che siano soddisfatte le condizioni che consentono di portare alla cognizione dei giudici competenti una controversia relativa all'applicazione della norma.

In casi eccezionali, tenuto conto delle gravi ripercussioni che la sentenza potrebbe provocare per il passato nei rapporti giuridici stabiliti in buona fede, o, e questo è particolarmente rilevante per gli effetti dell'interpretazione di norme tributarie, sugli equilibri dei conti degli Stati, la Corte potrebbe, in base ad un generale principio di certezza del diritto, limitare la possibilità degli interessati di far valere la disposizione così interpretata ai rapporti giuridici già sorti.

L'esigenza fondamentale dell'applicazione uniforme ed in generale del diritto comunitario implica infatti la competenza esclusiva della Corte a decidere sui limiti temporali da apporre all'interpretazione da essa data (sentenza C-222/82).

Per quanto concerne gli effetti della decisione nei confronti di terzi, se è pur vero che l'efficacia vincolante della pronunzia è limitata alla interpretazione delle norme e degli atti comunitari, oggetto di rinvio da

parte del giudice nazionale, la pronunzia in sede di rinvio pregiudiziale sull'interpretazione di una norma comunitaria deve essere considerata anche al di fuori del contesto processuale che l'ha provocata, proprio perché si pronunzia su punti di diritto. D'altronde nel corso del processo pregiudiziale la Corte può compiere accertamenti diversi dalla pronunzia interpretativa o di validità in punto di stretto diritto.

Altri giudici, dunque, nonché le Amministrazioni nazionali, sono tenuti a fare applicazione delle norme così come interpretate dalla Corte.

In sostanza, il principio di diritto definito dalla questione pregiudiziale ha nei Paesi membri la medesima efficacia del Trattato (sentenze C-113/85 e C-186/91) e deve essere considerato anche al di fuori del contesto processuale che l'ha provocato <sup>75</sup>.

Diverso è il caso della sentenza sul rinvio pregiudiziale di validità. Trattandosi della validità di atto comunitario l'effetto è strettamente limitato al caso di specie ed ai motivi specifici della censura .

L'efficacia vincolante riconosciuta alla sentenza pregiudiziale non osta che il giudice nazionale destinatario della stessa possa ritenere necessario rivolgersi nuovamente alla Corte prima di decidere la lite principale, eccependo difficoltà di comprensione, difficoltà di applicazione, sottoponendo nuovi dati di valutazione, comunque non contrastando la validità della sentenza già emessa (sentenza C-69/85).

---

<sup>75</sup> In questo senso anche la Corte Costituzionale nn. 113/1985, 168/1999, la Cassazione, Sezioni Unite penali del 27 marzo 1992.

## **6 Il potere di disapplicazione della norma interna del giudice tributario**

Il potere di disapplicazione costituisce un altro strumento a disposizione del giudice nazionale per applicare direttamente in ambito processuale il diritto comunitario. Anche questo istituto è espressione del primato del diritto comunitario sul diritto interno consentendo al giudice nazionale di disapplicare una norma interna confligente con una disposizione comunitaria.

Il giudice nazionale è infatti chiamato a fare applicazione immediata della norma comunitaria contenuta nelle direttive o come interpretata dalla Corte Giustizia in sede rinvio pregiudiziale.

E' interessante notare come l'esercizio di un potere disapplicativo in capo ai giudici tributari è previsto nel processo tributario all'art. 7, comma 5, del D.Lgs. n. 546/1992 in cui si stabilisce che "*Le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio ...*".

In sostanza, viene riconosciuto ai giudici un potere generale di disapplicazione dell'atto amministrativo illegittimo<sup>76</sup>, da considerare *tamquam non esset* dopo una cognizione *incidenter tantum* effettuata ai soli fini della decisione sull'atto impugnato.

Lo stesso meccanismo si applica per la norma interna configgente con il

---

<sup>76</sup> Ai sensi dell'art. 5 dell'Allegato E della L. 20 marzo 1865, n. 2248.

diritto comunitario che non può essere dichiarata né nulla, né invalida ma solo inapplicabile al rapporto controverso senza bisogno di ricorrere al giudizio di costituzionalità.

In un primo momento storico, in presenza di un conflitto, si era posto il dubbio se dare prevalenza alla legge nazionale posteriore alla norma comunitaria secondo il principio di successione di leggi nel tempo, ovvero di ritenere comunque l'inefficacia della norma nazionale incompatibile con il diritto comunitario anche se successiva.

La cooperazione giudice comunitario-nazionale sarebbe stata però ridotta ove non si fosse potuto fare applicazione immediata del diritto comunitario, attendendo la previa rimozione in via legislativa e/o costituzionale della norma interna incompatibile.

L'evoluzione giurisprudenziale ha portato quindi ad attribuire allo stesso giudice nazionale l'immediato potere disapplicativo, con riconoscimento della autonomia dei rispettivi ordinamenti comunitario e nazionale distinti, ma coordinati tra loro.

Sul piano strettamente fiscale ne consegue che i tributi contrastanti con la normativa comunitaria di immediata applicabilità non saranno dovuti nella misura in cui il giudice tributario, nell'esercizio della sua giurisdizione, ne accerti l'incompatibilità, disapplicando la disposizione nazionale configgente.

La verifica di compatibilità della norma nazionale rientra nei poteri di ufficio del giudice indipendentemente dalla domanda di parte o dalla

deduzione di uno specifico motivo di impugnazione (come avviene nei casi di *ius superveniens* o di modifica normativa determinata da declaratoria di illegittimità costituzionale), trovando limitazione solo nell'avvenuta definizione del rapporto controverso.

E' importante evidenziare che questa verifica, di regola sollecitata dalle parti nei loro scritti difensivi, implica ai fini della individuazione della disciplina applicabile un accertamento in concreto del rispetto della norma interna ai parametri comunitari ed all'elaborazione giurisprudenziale e può condurre anche ad un esito di compatibilità (c.d. rafforzativa) della norma interna sottratta alla disapplicazione.

Nella materia fiscale così è avvenuto, ad esempio, in virtù dell'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia sull'art. 12 della Direttiva del 17 luglio 1969, n. 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (nel senso che l'imposta di registro e quelle ipotecarie e catastali potevano essere riscosse dagli Stati membri, in relazione alle operazioni di aumento del capitale sociale mediante conferimento di immobili, quando fossero applicate in misura non superiore a quella prevista per le altre operazioni similari).

Le Commissioni Tributarie hanno infatti ripetutamente statuito che poiché l'imposta di registro e quelle ipotecarie e catastali si applicavano ai conferimenti di immobili con la stessa aliquota prevista per i trasferimenti in genere (Tariffa di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131) restava per l'effetto esclusa qualsiasi ragione di incompatibilità con il diritto

comunitario.

Va detto però che non sempre il metodo che consente al giudice nazionale di verificare egli stesso la compatibilità o meno della norma interna con il diritto comunitario se del caso disapplicandola, è di agevole adozione, specie quando ci si trovi al cospetto di questioni nuove e manchino precedenti giurisprudenziali.

Vi è sempre un certo margine di rischio per il giudice nell'operare in totale autonomia senza avvalersi dell'ausilio ermeneutico della Corte di Giustizia.

Basti pensare al caso della compatibilità con la Direttiva n. 69/335/CEE della tassazione del patrimonio netto delle imprese, riconosciuta compatibile dalla Corte di Giustizia<sup>77</sup>, nonostante numerose Commissioni Tributarie<sup>78</sup> avessero in precedenza optato per la incompatibilità dalla normativa dichiarando illegittimo il relativo prelievo.

Permane, comunque, una sostanziale differenza tra l'interpretazione fornita dal giudice nazionale e quella proveniente dalla Corte di Giustizia.

L'una non va oltre l'esegesi necessaria all'applicazione della norma al caso di specie ed è suscettibile di progressiva impugnazione; l'altra assume autorità di precedente (*binding decision*) capace di assumere effetti rilevanti e cogenti anche per giudici diversi rispetto a quelli che l'hanno sollecitata.

---

<sup>77</sup> Corte di Giustizia, sent. 27/10/98, Causa n.C-4/97.

<sup>78</sup> Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sez. VIII- Pres. Piscitello, Est. Ventura, Sent. 13 ottobre 2004.



La procedura disapplicativa, insistentemente auspicata da parte della giurisprudenza nazionale e comunitaria, in realtà, non ha, per lungo tempo, trovato applicazione da parte dei giudici tributari che, nel dubbio sulla fondatezza della pretesa, hanno provveduto, molto spesso, a rimettere gli atti alla Corte di Giustizia europea.

Lentamente, però, i giudici hanno iniziato ad invertire tale tendenza; infatti, nei diversi gradi di giudizio, in presenza di una palese violazione di norme comunitarie, si assiste attualmente alla disapplicazione in luogo del rinvio alla Corte comunitaria, con importanti effetti sull'economia processuale.

### **6.1 I casi più noti di disapplicazione di norme fiscali. L'intervento della Sezione Tributaria sul condono IVA.**

Analizziamo ora alcuni casi in cui le Commissioni Tributarie e la quinta sezione della Corte hanno ritenuto di disapplicare la norma interna in materia fiscale perché incompatibile con quella comunitaria.

In primo luogo, la sentenza del 23 marzo 2001 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma in materia di rimborso dell'IVA eccedente la quota detraibile, con la quale è stata rilevata l'incompatibilità<sup>79</sup> della normativa italiana che attuava gli artt. 17 e 18 della Sesta direttiva iva prevedendo l'assegnazione di titoli di Stato a fronte di tale rimborso.

---

<sup>79</sup> Per contrasto con art. 17 della Sesta direttiva IVA.

L'art. 18, n. 4, infatti, statuisce che qualora, per un dato periodo fiscale, l'importo delle deduzioni autorizzate superi quello dell'imposta dovuta, gli Stati membri possono procedere a rimborso o riportare l'eccedenza al periodo successivo, secondo modalità da essi stabilite.

E' interessante notare che sul caso è intervenuta la Corte di Giustizia avviando un procedimento per infrazione nei confronti dell'Italia a causa della violazione del diritto comunitario, consistente nella mancata esecuzione del rinvio pregiudiziale<sup>80</sup>.

Secondo la Corte comunitaria, prevedendo il rimborso dell'eccedenza di imposta sul valore aggiunto mediante assegnazione di titoli di Stato, per di più consegnati tardivamente, per una categoria di contribuenti in situazione di credito d'imposta per il 1992, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi che ad essa incombono in forza degli artt. 17 e 18 della Sesta direttiva.

Altro caso emblematico è quello legato alla illegittimità dell'IRAP in cui si evidenziano alcune contraddizioni giurisprudenziali emerse nelle decisioni delle diverse Commissioni Tributarie.

Da un lato, alcune Commissioni<sup>81</sup>, si erano espresse nel senso della incompatibilità con il diritto comunitario dell'IRAP in quanto ritenuta imposta avente le medesime caratteristiche sostanziali dell'IVA. E come tale incorrente nel divieto di cui all'art. 33 della VI Direttiva, n.

---

<sup>80</sup> Sentenza del 25 ottobre 2001, C-78/00.

<sup>81</sup> Commissione Tributaria Regionale di Torino, con la sentenza del 19 maggio 2005, n. 15.

77/388/CEE del 17 maggio 1977, che vieta agli Stati membri di introdurre qualsiasi imposta, diritto, tassa (diversa dall'IVA) che abbia quella medesima natura.

La valutazione comparativa era stata facilitata dalla ripresa delle conclusioni in punto assunte dall'Avvocato generale presso la Corte di Giustizia che aveva individuato nell'IRAP le quattro caratteristiche fondamentali dell'Iva<sup>82</sup> e dunque una duplicazione vietata dalla citata disposizione comunitaria. In senso opposto si sono invece pronunciate altre Commissioni<sup>83</sup> che, interpretando la normativa nazionale in maniera conforme a quella comunitaria, dichiaravano l'ammissibilità dell'IRAP, in quanto, a loro dire, non costituiva una duplicazione dell'IVA.

La Corte di Giustizia (C-475/03), esprimendosi sulla questione pregiudiziale rinviatale dalla Commissione Tributaria di Cremona<sup>84</sup>, ha avvalorato questa seconda tesi sostenendo la compatibilità dell'IRAP con il diritto comunitario.

Ma il caso più eclatante è senz'altro quello riguardante il condono in materia di IVA di cui all'articolo 9-bis della legge n. 289/2002 che ha visto come protagonista la Sezione Tributaria.

Si era posto il problema se le norme sul condono relative a ritardati e

---

<sup>82</sup> Vale a dire: applicazione dell'imposta in modo generalizzato alla cessioni di beni e servizi, proporzionalità ai prezzi, applicazione in ogni fase del processo di produzione e distribuzione, gravame commisurato al loro valore aggiunto.

<sup>83</sup> Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza, con la sentenza del 25 giugno 2005, n. 113, e successivamente la Commissione Tributaria Provinciale di Rovigo, con la sentenza del 27 gennaio 2006, n. 6.

<sup>84</sup> Ordinanza 9 ottobre 2003.

omessi versamenti IVA erano in contrasto con i principi stabiliti dal diritto comunitario e pertanto il giudice poteva disapplicarle anche nel giudizio di legittimità.

La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia<sup>85</sup> aveva rigettato la richiesta di disapplicazione dell'Agenzia delle Entrate avverso la pronuncia della Commissione Tributaria Provinciale, con la quale era stato accolto il ricorso di un contribuente contro il diniego di condono per ritardati e omessi versamenti IVA.

La Sezione Tributaria della Corte di Cassazione<sup>86</sup> invece accolto gli assunti dell'ente impositore osservando che, in tema di condono fiscale, le disposizioni normative che comportano una rinuncia definitiva dell'Amministrazione alla riscossione di un credito già accertato contrastano con la sesta direttiva 77/388/Cee del Consiglio, così come interpretata dalla sentenza della Corte di giustizia (causa C – 132/06).

In sostanza, per i giudici di legittimità tributari lo Stato italiano ha infranto gli obblighi di cui agli articoli 2 e 22 della predetta direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri in materia di IVA, per avere previsto con la legge 289/2002 una rinuncia all'accertamento delle operazioni imponibili, così pregiudicando il corretto funzionamento del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto.

La quinta sezione conclude, infine, sostenendo che la disapplicazione del

---

<sup>85</sup> sentenza n. 218/63/09, depositata il 5.8.09.

<sup>86</sup> Cass. 23 settembre 2011, n. 19546.

diritto nazionale può avvenire anche nel giudizio di legittimità, onde assicurare la piena applicazione delle norme comunitarie aventi un rango preminente rispetto a quelle dei singoli Stati membri.

## CAPITOLO IV

### La Sezione Tributaria nel quadro europeo

*[Non si può legiferare senza prima comparare. Perché chi conosce un solo diritto non conosce alcun diritto (Emerito Amari<sup>87</sup>)]*

#### **1 I sistemi processuali tributari in Europa**

I sistemi processuali tributari dei paesi dell'Unione Europea simili a quello italiano per cultura giuridica e dimensioni economiche offrono interessanti stimoli di ricerca, nonché spunti di riflessione per formulare proposte riformatrici del processo tributario italiano e, più in generale, dell'intero sistema di risoluzione delle controversie fiscali.

Nel panorama europeo esistono una vasta gamma di modelli di giurisdizioni tributarie che, per chiarezza espositiva, si possono raggruppare in tre categorie:

- i) sistemi processuali misti, nel quale convivono organi del contenzioso amministrativo-tributario e giurisdizione ordinaria (modello adottato, sia pure con diverse varianti, in Spagna, Grecia, Paesi Bassi, Svezia e, fino al 2009 anche nel Regno Unito);
- iii) sistemi dualistici caratterizzati da un rigido riparto della materia

---

<sup>87</sup> In Critica di una scienza della legislazioni comparate, 1857.

tributaria tra la giurisdizione civile e quella amministrativa (modello proprio del sistema francese);

iii) sistemi caratterizzati da una giurisdizione speciale tributaria devoluta a giudici professionali ed a tempo pieno (modello proprio dell'ordinamento tedesco e dal 2009 adottato anche nel Regno Unito).

I diversi sistemi tributari dei nostri partners sono però accomunati dall'aver adottato strumenti deflattivi delle dispute da innescare nella fase precontenziosa con l'obiettivo di comporre *ante iudicium* una grossa parte delle liti.

In particolare nei rispettivi ordinamenti è prevista una fase pregiurisdizionale<sup>88</sup>, obbligatoria e dettagliatamente disciplinata, che funge da filtro alle liti che approdano al sistema giudiziario.

Nel quadro comunitario si possono distinguere due diversi modelli di gestione della fase precontenziosa:

Il sistema tedesco, francese e inglese (in vigore dal 2009) prevedono un'azione preliminare obbligatoria del contribuente, esperita nei confronti della stessa Amministrazione finanziaria che ha emesso l'atto.

Il sistema spagnolo e inglese (in vigore fino al 2009), invece, prevedono una fase pregiurisdizionale innanzi non alla stessa Amministrazione finanziaria, bensì a distinti organi amministrativi.

---

<sup>88</sup> La fase pregiurisdizionale costituisce in un momento logicamente e temporalmente antecedente, e comunque indipendente, dall'eventuale instaurazione di una lite davanti all'autorità giudiziaria.

## 2. Il sistema tedesco

Nell'ordinamento tedesco la giurisdizione tributaria è costituzionalmente riconosciuta e garantita alla stregua di quella civile, penale o amministrativa<sup>89</sup>.

Ai sensi dell'art. 19 della legge fondamentale il contribuente tedesco può però invocare il giudice solamente (i) alla fine della tutela giuridica di tipo amministrativo e (ii) se il presupposto dell'azione è costituito dalla violazione di diritti personali.

In pratica dopo l'emissione dell'avviso di accertamento (*derstenerfestrtzung*) è prevista la possibilità per il destinatario di instaurare un procedimento di impugnazione di natura precontenziosa, che in modo simile, ma più semplice, di un procedimento giudiziario, permette un esame dell'atto amministrativo tributario sotto l'aspetto della legittimità sia formale che sostanziale.

L'azione preliminare del contribuente è esperita nei confronti della stessa Amministrazione finanziaria che ha emesso l'atto, ma gestita da diversi funzionari e di rango superiore.

In specie, entro un mese dalla ricezione dell'atto, il contribuente, senza l'obbligo di assistenza tecnica, propone il suo ricorso all'ufficio amministrativo gerarchicamente sovraordinato a quello che ha emanato l'atto, il quale potrà sia annullare il provvedimento viziato, sia sostituirlo

---

<sup>89</sup> Birk, Lineamenti del procedimento tributario nella Repubblica tedesca, in Riv. Dir. Trib., 1996 I pag. 1027; Birk, Diritto tributario Tedesco (a cura di E. De Mita) Milano, 2006 pagg. 1450.



con un nuovo atto immune dai vizi emendati. L'ufficio dell'Amministrazione finanziaria è costituito da un membro tecnico e due giuristi che pronunziano una decisione impugnabile davanti all'autorità giudiziaria.

Allo stesso modo se l'autorità amministrativa non fornisce una risposta in un termine ragionevole, allora è ammesso il ricorso giudiziario contro l'inerzia dell'Amministrazione.

Questa fase, obbligatoria e dettagliatamente disciplinata (*Beschwerde*), funge da efficientissimo filtro, riducendo enormemente il numero dei giudizi tributari che giungono davanti agli organi giurisdizionali.

Circostanza che trova conferma nella percentuale del novanta<sup>90</sup> per cento di ricorsi amministrativi che vengono composti nella fase precontenziosa.

L'obbligatorietà del ricorso alla tutela amministrativa comporta che il ricorso giudiziario è ammesso soltanto quando l'azione precontenziosa è stata infruttuosa.

Nel sistema tedesco la giurisdizione tributaria (affiancata a quella civile e penale, amministrativa, del lavoro e socio-previdenziale) è unica ed autonoma, ripartita in un grado di merito (non esiste il riesame d'appello) ed in un grado di legittimità per motivi tassativamente previsti a pena di inammissibilità (questioni di diritto e di interpretazione della legge).

I diciannove Tribunali fiscali regionali (*Finanzgerichte*) fungono da giudice di merito di prima istanza in ciascuna Regione (*Land*). E'

---

<sup>90</sup> Dati del Federal Central Tax Office (*Bundeszentralamt für Steuern*).

interessante notare come i collegi giudicanti delle corti regionali hanno come nell'ordinamento italiano, natura composita. Dei cinque componenti, tre sono togati e due laici.

Al vertice della giurisdizione si trova la Corte fiscale federale (*BFH-Bundesfinanzhof*), organo centrale con sede a Monaco diviso in varie sezioni (*Senate*) in base alla rispettiva specializzazione giuridica, che svolge il ruolo di giudice di legittimità. La Corte è composta sempre da cinque magistrati, ma tutti togati e impiegati a tempo pieno nella giurisdizione fiscale.

L'iniziativa per ogni processo tributario spetta all'interessato che è attore in senso formale e sostanziale. L'azione consiste nella richiesta ad ottenere tutela giudiziaria tramite l'emanazione di una sentenza. Solo quando il ricorso viene ritenuto ammissibile nascono gli obblighi giudiziari, cioè quelli dell'accertamento dei fatti processuali.

L'ordinamento tributario tedesco prevede in specie tre tipi di azione legale:

i) l'azione di impugnazione, che può assumere la forma di (a) azione di annullamento o (b) di riforma.

Le azioni di annullamento, di gran lunga le più numerose, mirano ad ottenere l'annullamento totale o parziale dell'atto impositivo.

Nel caso di azione di riforma, che riguarda la quantificazione o l'accertamento di una somma di denaro, se essa è accolta è compito dello stesso Tribunale determinare l'ammontare in misura diversa o

eventualmente compensare la valutazione effettuata dalle autorità Finanziaria.

ii) L'azione di obbligazione volta all'emanazione di un determinato atto amministrativo. In questo tipo di azione è previsto sostanzialmente che il dispositivo della sentenza si limiti a deliberare sull'obbligo per l'amministrazione di emanare il richiesto atto amministrativo e sull'obbligo dell'attore di attenersi all'osservanza dell'assunto giuridico.

iii) L'azione di esecuzione di prestazione accessoria, diretta ad ottenere un fare o non fare da parte dell'autorità finanziaria.

Come si è già avuto modo di evidenziare, i funzionari dell'Autorità sono altamente specializzati nelle materie di loro competenza e pertanto le conclusioni a cui giungono sono di norma ben argomentate in punto di diritto e di fatto. Da ciò consegue che poche sono le sentenze in sede giudiziaria che trovano argomenti idonei ad accogliere i ricorsi dei contribuenti.

E' interessante notare come la presenza di un efficiente fase amministrativa provoca effetti favorevoli sull'intero settore fiscale, creando una sorta di spirale positiva che coinvolge anche i professionisti del settore.

Infatti in Germania molto scarso è il numero degli avvocati tributaristi proprio perché limitata è la richiesta di assistenza legale. Pertanto molta parte dei cultori di diritto tributario finisce con l'entrare a far parte dell'Amministrazione al cui interno lavorano i massimi esperti del settore.

### **3 Il sistema spagnolo**

L'ordinamento spagnolo prevede una fase pregiurisdizionale che si svolge innanzi non alla stessa Amministrazione finanziaria, bensì ad organi di giustizia amministrativi<sup>91</sup>.

La fase precontenziosa si svolge davanti ai Tribunali economico amministrativi locali, regionali e centrale che, nonostante la loro denominazione, non hanno natura giurisdizionale.

I Tribunali sono infatti inquadrati organicamente nel Ministero di Economia y Hacienda, anche se non dipendenti da questo sul piano gerarchico.

Essi, inoltre, pur decidendo sui ricorsi presentati avverso gli atti dell'Amministrazione finanziaria, non emettono pronunce che possono acquistare valore di cosa giudicata.

La prima fase della procedura prevede che l'azione, qualificata *reclamacion economico-administrativa*, è promossa dal contribuente davanti al Tribunale locale o regionale per ottenere l'annullamento o la revisione dell'atto.

Se il valore definito supera un certo valore, la decisione è impugnabile innanzi al Tribunale economico amministrativo centrale con sede a Madrid.

---

<sup>91</sup> Menéndez Moreno, Alejandro, Derecho financiero y tributario. Editorial Lex Nova, 2012.

Terminata la fase precontenziosa davanti agli organi amministrativi è possibile rivolgersi a veri e propri organi giurisdizionali.

Nel sistema spagnolo, a differenza del sistema tedesco, non vi è un giudice speciale tributario ed il contenzioso fiscale è devoluto interamente a sezioni della giurisdizione ordinaria ed amministrativa specializzate nella materia tributaria.

In particolare avverso le decisioni emesse dai Tribunali economici amministrativi locale e regionali è proponibile ricorso, in unico grado, al *Tribunal superior de justicia* del territorio che è organo giurisdizionale amministrativo.

Contro le decisioni del Tribunale economico amministrativo centrale di Madrid, invece, è ammesso ricorso avanti *l'audiencia nacional*, organo giurisdizionale ordinario.

Contro le sentenze emesse dal *Tribunal superior de justicia e dell'audiencia nacional* è ammesso ricorso al *Tribunal Supremo* (organo di giurisdizione ordinaria) che non è altro che il giudice di legittimità.

#### **4 Il sistema francese**

Anche in Francia esiste una legislazione tendente a favorire la soluzione delle controversie fra contribuente ed Amministrazione fiscale in sede di

precontenziosa<sup>92</sup>.

La fase amministrativa, ancorché non sospensiva dell'atto impugnato, è obbligatoria per poter investire del ricorso il giudice tributario nei casi in cui l'Amministrazione respinga, in toto o in parte, il reclamo ovvero non risponda determinando la formazione del silenzio rifiuto.

Il reclamo del contribuente (*reclamation préalable*) davanti all'autorità amministrativa, infatti, attenua notevolmente il numero dei procedimenti che sfociano nel contenzioso giurisdizionale.

Il reclamo apre la strada al contraddittorio con l'Amministrazione, che può essere risolto con gli strumenti (a) del condono e (b) della transazione tributaria. Entrambi i meccanismi hanno come obiettivo di trovare un accordo transattivo tra fisco e contribuente.

Il primo permette di ottenere una remissione o una diminuzione delle imposte accertate, mentre la seconda ha lo stesso effetto ma solo sulle maggiorazioni di imposta e sulle penalità irrogate.

Le parti incontrano degli ostacoli e dei limiti nell'ottenimento di una remissione o di una transazione, entrambi previste da leggi. Nel caso di imposte dirette, ad esempio, l'accordo può vertere sull'importo del tributo e su quello delle maggiorazioni o delle penalità che l'accompagnano.

Nel caso, invece, di imposte indirette la legge prende in considerazione solo le maggiorazioni e le penalità e quindi è possibile solo attuare la

---

92 Grosclaude, Diritto Tributario Francese: Le imposte, le procedure (traduzione a cura di E. De Mita) Milano 2006 pag. 588; Berre, Contentieux fiscale et contentieux administratif general, in Rev. Fr. Fin. pub. 1987 pp. 22 e seg.

transazione e non il condono.

Inoltre, sempre durante la fase precontenziosa, esiste per il contribuente la possibilità alternativa di ricorrere a due organismi imparziali di conciliazione: (i) “la *Commission dipartimentale des import direct set des texes sur le chiffre d'affaires*”, composta da rappresentanti dell’Amministrazione e dei contribuenti, presieduta da un magistrato; il “*Comité Consultif pour la repression des abus de droit*”, composto da magistrati del Consiglio di Stato e della Corte di Cassazione, da un professore della facoltà di diritto e dal direttore generale delle imposte.

Per quanto riguarda la fase giudiziale, nel modello francese è divisa fra giudice amministrativo (*jurisdiction administrative*) e giudice ordinario (*jurisdiction judiciaire*) (c.d. sistema dualistico).

Al giudice amministrativo è rimessa la materia della imposizione diretta (imposte sui redditi e le società, contributi sociali generali, imposta patrimoniale, tributi locali ed IVA) e delle tasse sul giro di affari che complessivamente sono pari a circa il novanta per cento di tutto il contenzioso.

Al giudice ordinario è invece rimessa la materia della imposizione indiretta (imposta di registro sui trasferimenti, imposta di successione e donazioni, diritti doganali ed accise). Tali controversie sono devolute alle sezioni specializzate della giurisdizione ordinaria in quanto la legislazione di tali imposte utilizza molti istituti di diritto privato.

Il primo grado giudiziario amministrativo è gestito dai tribunali del luogo

di imposizione (*Tribunaux administratifs*) con possibilità di impugnazione della sentenza avanti alla Corte amministrativa di appello e quindi al Consiglio di Stato (*Conseil d'Etat*).

Diversamente in campo, civile, entra in gioco il *Tribunal de grande instance* con possibilità di impugnazione della sentenza di appello avanti alla sezione commerciale della Corte di appello e quindi alla Corte di Cassazione che esercita un controllo più limitato del Consiglio di Stato (cui spetta anche la verifica dei fatti e della loro qualificazione giuridica).

Mentre nelle giurisdizioni amministrative alla specificità delle controversie fiscali corrispondono delle sezioni incaricate di questo contenzioso, lo stesso non può dirsi davanti al giudice ordinario dove il contenzioso tributario rimane affidato alle giurisdizioni di diritto comune.

Nel contenzioso la disciplina processuale francese è molto simile a quella italiana, anche se, a differenza di quanto avviene nel nostro ordinamento, la Francia non conosce una speciale magistratura tributaria e si avvale come detto del giudice ordinario e di quello amministrativo.

A caratterizzare la giustizia tributaria francese è il principio della collegialità della decisione che è richiesta sia nella giurisdizione ordinaria che in quella amministrativa.

In quest'ultima al giudice si affianca un particolare magistrato simile al nostro pubblico ministero, il cui ruolo non consiste nel rappresentare il potere esecutivo, ma nel proporre una soluzione basata sul diritto prima che il Tribunale si pronunci.



Il processo tributario, eccezion fatta per le frodi fiscali, è un contenzioso oggettivo, nel senso che si contende sulla legalità fiscale. Non viene indetto un processo all'Amministrazione, ma ad un provvedimento di questa, sicché la presenza dell'Ufficio nel processo è, non per difendere se stesso, ma il provvedimento.

E' però onere del contribuente iniziare l'azione giudiziaria per contestare l'illegittimità dell'atto (il contribuente è attore in senso formale).

Tuttavia è interessante notare che il direttore dipartimentale delle imposte, piuttosto che respingere le proteste del contribuente, può anche decidere di iniziare il contenzioso, soprattutto quando si tratta di repressione della frode fiscale.

Come nel nostro ordinamento, l'onere della prova in materia tributaria, per principio, grava sull'Amministrazione anche se essa è convenuta in giudizio in quanto ha emesso l'atto impugnato (attore in senso sostanziale).

Tuttavia quest'onere si inverte a detrimento del contribuente in caso di grave irregolarità contabili o fiscali commessa da quest'ultimo (tra l'omessa dichiarazione o la dichiarazione palesemente irregolare, l'assenza di libri contabili o la distruzione volontaria).

Nel processo, che è principalmente scritto e accessoriamente orale, il giudice svolge un ruolo primario.

E' il magistrato che indirizza le ingiunzioni alle parti in causa e fissa loro dei termini che possono essere identici o meno per entrambi le parti a

scelta del giudice e che comunque sono perentori.

Il mancato rispetto dei termini può avere delle pesanti conseguenze poiché il contribuente può essere considerato decaduto, mentre l'amministrazione può essere dichiarata consenziente alla pretesa del contribuente.

Il potere del giudice è talmente ampio da consentirgli di richiedere autonomamente la produzione di documenti ad entrambe le parti.

In materia di contestazione d'imposta, va precisato che le parti sono dispensate dal patrocinio legale e da qualsiasi altra forma di assistenza. Ciò non toglie che il contribuente possa avvalersi dell'aiuto di un avvocato. Solo davanti la Cassazione o al Consiglio di Stato è obbligatoria la presenza dell'avvocato ma solo per il contribuente.

E' interessante notare che nella giurisdizione tributaria francese le sentenze in materia tributaria, come tutte le decisioni giudiziarie, sono esecutive. E' previsto quindi un procedimento simile al nostro ricorso per l'ottemperanza delle sentenze nell'ipotesi in cui l'Amministrazione si rifiuti di eseguire la decisione del Tribunale. Il contribuente infatti può rivolgersi al giudice per chiedere una ingiunzione con ammenda finanziaria.

## **5 Il sistema del Regno Unito**

Il sistema inglese è caratterizzato dalla presenza sia di organi del contenzioso amministrativo, distinti per gruppi di tributi e per tipologia di

controversie, sia da organi della giurisdizione ordinaria.

Fino al 2009 nella giurisdizione tributaria inglese avverso un atto accertativo (*tax assessment*) dell'Agenzia (*HM Revenue & Customs – HMRC*) era possibile rivolgersi per l'imposizione diretta:

(a) ai *General Commissioners* che, con un approccio assolutamente pratico ed informale al problema e poteri discrezionali anche di *reformatio in peius* tentavano di comporre la controversia;

(b) ai *Special Commissioners* che operavano in via concorrente con i primi ed - in taluni casi - con competenza esclusiva. Quest'ultimi intervenivano nelle ipotesi in cui affrontavano questioni di particolare complessità tecnico-giuridica quali ad esempio le questioni in materia di fiscalità internazionale tassazione dei redditi di Trust, imposte sui redditi petroliferi ecc.

Entrambi le *Commissioners* giudicavano in collegi (*Panels*) di regola costituiti da avvocati (*barristers o solicitors*) con comprovata esperienza nella difesa dei contribuenti o dell'Amministrazione.

c) Nell'imposizione indiretta il contenzioso in tema di IVA era affidata ai *V.A.T. Tribunals* istituiti nelle più importanti città del Regno Unito.

Contro le decisioni di questi organismi paragiurisdizionali era dato appello - solo per motivi di diritto - avanti *all'High Court of Justice* con successiva impugnazione alla *Court of Appeal* e quindi alla *House of Lord*. Questo impianto, in vigore per decenni, è stato riformato nel 2009 in quanto ritenuto troppo complesso e farraginoso abrogando entrambe le

*Commissioners e i VAT tribunal.*

E' stata introdotta una normativa che prevede una obbligatoria fase precontenziosa davanti alla stessa Amministrazione molto simile a quella in vigore nell'ordinamento tedesco.

In materia di imposte dirette il contribuente, se è in disaccordo con la pretesa contenuta nell'atto accertativo, entro trenta giorni dall'atto deve presentare un ricorso (*appeal*) alla stessa Agenzia.

Nel caso in cui i rilievi del contribuente non vengano accettati è possibile chiedere all'Agenzia una revisione (*review*) della decisione affidata ad un altro ufficio amministrativo interno che non ha avuto conoscenza prima della lite.

La procedura di reclamo amministrativo delle imposte indirette, rispetto alle imposte dirette, non prevede la prima fase di reclamo (*appeal*) allo stesso organo che ha emanato l'atto. E' invece consentito direttamente attivare il procedimento di revisione (*review*) gestito sempre da un ufficio amministrativo terzo e indipendente rispetto al dipartimento che ha emanato l'atto. In alcuni casi è addirittura stessa Agenzia a proporre al contribuente la revisione del caso.

Il procedimento termina in media entro i 45 giorni, ma può essere prorogato (*extension*), e prevede incontri tra contribuente e ufficio per trovare un accordo per dirimere la lite.

In assenza di accordo tra le parti, l'Agenzia scrive una lettera al contribuente spiegandogli le ragioni del mancato accordo (*Review*

*conclusion letter*). Nella provvedimento l'Ufficio può anche proporre un nuovo accordo al contribuente che potrà decidere se accettarlo o impugnarlo.

E' bene chiarire che anche nel sistema del Regno Unito non è possibile accedere alla tutela giudiziaria se non si è esperita la procedura amministrativa di revisione.

A favorire la composizione delle liti nella fase amministrativa svolge un ruolo determinante anche la figura dell'*Ajudicator*.

L'ufficio del *Revenue Adjudicator* ha il compito di esaminare le lamentele dei contribuenti per quanto attiene al modo di trattazione delle pratiche, all'eccessivo ritardo nell'istruirle, agli errori, alla scortesia o, più in generale, all'esercizio di poteri discrezionali da parte degli uffici.

In sostanza, siamo di fronte ad una figura analoga a quella del Garante del Contribuente presente nell'ordinamento tributario italiano.

L'*Adjudicator* ha però dei poteri ben più incisivi rispetto al nostro Garante. Non solo tenta di proporre una composizione della lite in via amichevole, ma in caso di insuccesso invierà una formale raccomandazione circa il modo in cui la questione dovrebbe essere risolta e che può comprendere anche la liquidazione dell'indennizzo.

La circostanza che, tranne in casi eccezionali, gli uffici siano tenuti ad osservare le raccomandazioni dell'*Ajudicator*, è l'elemento chiave che differenzia l'istituto francese da quello italiano.

La figura dell'*Ajudicator* ha incontrato notevole successo non solo perché

costituisce un efficace strumento di soluzione preventiva delle controversie, ma anche perchè garantisce trasparenza nel procedimento amministrativo.

Anche se nel Regno Unito non esiste una specifica normativa corrispondente a quella italiana in materia di autotutela, vige sempre in materia tributaria una complessa regolamentazione amministrativa che tende a prevenire la negligenza dei funzionari. Tale normativa è improntata al rispetto da parte degli uffici dei principi dell'efficacia (*effectiveness*), della giustizia e dell'imparzialità (*fairness*) dell'azione amministrativa.

Nell'ipotesi di mancanza di accordo tra le parti in sede amministrativa, la lettera di conclusione dell'Agenzia (*Review conclusion letter*) può, entro trenta giorni, essere opposta in sede giudiziale davanti alla *Tax chamber of first tier tribunal*, organo istituito anch'esso a partire dall'aprile del 2009.

Il contribuente esercita un generalizzato diritto a proporre ricorso sia su questioni di fatto che di diritto.

E' interessante notar come il collegio (*panel*) è composto sia da giudici togati specializzati nella materia da esaminare, sia da componenti laici esperti nel settore fiscale oppure da una combinazione tra le due categorie.

La *Tax chamber* ha il dovere di fare un controllo di merito sui motivi del ricorso e, se ritiene che la valutazione o la decisione dell'autorità del fisco sia sbagliata, la annullerà o la modificherà.

Durante la pendenza del procedimento non è sospesa la riscossione, ma il

contribuente in caso di comprovata difficoltà economica (*hardship*) può chiedere all'Agenzia la sospensione del pagamento in attesa della conclusione del giudizio.

Quando la decisione della *Tax chamber* non soddisfa il contribuente o l'autorità del fisco, è consentito presentare un successivo ricorso in appello avanti la *Upper Tax Court* che dal 2009 ha sostituito l'*High Court*. La *Upper Tax Tribunal* è composta sia giudici ordinari che da esperti laici in materia tributaria.

La Suprema Corte d'Appello è la *Supreme Court of the United Kingdom* che si esprime tramite uno speciale collegio di magistrati (*l'Appellate Committee*) i cui membri non sono necessariamente esperti in materia fiscale.

## **6 I filtri di accesso europei al giudice di ultima istanza**

Il Consiglio d'Europa nella raccomandazione R(95) ha incoraggiato i paesi europei ad introdurre filtri di accesso alla giurisdizione di terza istanza in quanto tale grado di giudizio dovrebbe essere riservato ai soli ricorsi che contribuiscono allo sviluppo e all'uniformità dell'interpretazione del diritto ovvero sollevano questioni di interesse generale.

Nel corso degli ultimi anni nella maggior parte degli ordinamenti giurisdizionali europei sono stati introdotti o implementati diverse

categorie di filtri di accesso alla giurisdizione di legittimità che possono per semplicità essere suddivisi in:

- 1) filtri preventivi tendenti a delimitare in vario modo i casi nei quali è ammesso il ricorso al giudice di legittimità;
- 2) filtri successivi tendenti a selezionare i ricorsi già presentati e decidere con procedure semplificate.

### **6.1 In Germania**

In Germania la ricevibilità del ricorso avanti alla Corte di legittimità (*Bundesfinanzhof*) sino al 2001 era subordinata ad un criterio patrimoniale (valore della causa pari ad almeno 60.000 marchi). La riforma del 2002 ha abolito tale limite mantenendo un meccanismo di controllo del gravame affidato al giudice che ha emesso la sentenza.

L'accesso al grado superiore è subordinato infatti all'autorizzazione alla impugnazione indicata in sentenza (*Zalassung*) e viene comunque rilasciato solo:

- quando la decisione di primo grado presenta problemi giuridici rilevanti per la decisione ovvero la causa investa una questione di diritto di interesse generale;
- quando la sentenza del Tribunale si discosta da una decisione della Corte di legittimità e su questa divergenza si fonda l'appello (*Divergenz*);
- quando sussiste un vizio di procedura che viene ad inficiare la decisione



impugnata.

Nel ricorso deve, quindi, essere indicato in modo circostanziato l'esistenza di almeno uno dei tre motivi pena l'inammissibilità dell'impugnazione.

Questo requisito, insieme all'alta qualità delle decisioni dei giudizi dei Tribunali Regionali, scoraggia il ricorso al giudice di legittimità.

Infatti su circa centocinquantamila ricorsi presentati mediamente all'anno ai Tribunali Regionali (*Finanzgericht*), mediamente solo il cinque per cento delle sentenze sono impugunate innanzi alla Corte di Cassazione (*Bundesfinanzhof*).

## 6.2 In Spagna

In Spagna un notevole filtro all'accesso al giudizio di legittimità è rappresentato dalle restrizioni ordinamentali al *recurso de casación*.

Il gravame è proponibile per violazione di norme sostanziali e solo in presenza di predeterminate circostanze (cd. *interes casacional*).

In particolare è possibile adire la Corte di legittimità (*Tribunal supremo*):

- i) quando la controversia ha un valore superiore a € 150.000 (*summa graviminis*);
- ii) quando la censura riguarda una violazione di legge;
- iii) quando la sentenza impugnata è in contrasto con la giurisprudenza della Corte Suprema;
- iv) quando vi sono contrasti giurisprudenziali tra le Corti di secondo

grado;

v) quando la normativa rilevante è entrata in vigore da meno di cinque anni;

vi) quando non esiste giurisprudenza consolidata sulla normativa uguale o simile a quella di cui si discute.

Per le violazioni processuali afferenti la giurisdizione, la competenza e le regole del procedimento è invece ammesso un ricorso straordinario davanti ai *Tribunales superiores de Justiciav* che è organo giurisdizionale amministrativo.

### **6.3 Nel Regno Unito**

Nel sistema inglese già il diritto di proporre appello alla sentenza di primo grado davanti alla *Upper Tax Tribunal* (giudice di secondo grado) è soggetto a permesso (*permission of appeal* o *leave*) che consiste in una richiesta di autorizzazione da inoltrare al giudice a quo che ha emesso la decisione (*Tax chamber of first tier tribunal*) ovvero allo stesso giudice dell'impugnazione (*ad quem*).

Il permesso è accordato allorché la Corte ritenga che l'appello

- abbia una prospettiva di successo;
- quando entrano in gioco questioni di interesse pubblico (*great public interest, general policy*).

E' interessante notare che questa procedura, simile per certi aspetti al filtro

al ricorso in appello introdotto in Italia dalla recente legge 83/2012, è stata ritenuta dalla Corte di Strasburgo compatibile con la Convenzione<sup>93</sup> Europea dei diritti dell'Uomo non incidendo su diritti soggettivi del contribuente.

Quanto al ricorso di legittimità alla *Supreme Court of the United Kingdom* esso pure è, a sua volta, subordinato al permesso (*leave*) della *Upper Tax Tribunal*, giudice a quo in grado di apprezzare le eventuali difficoltà emerse in punto di fatto o di diritto e dunque ritenere importante l'esame dell'organo di vertice specie quando il Collegio sia arrivato diviso alla determinazione della *Upper Tribunal*.

Il rilascio o meno del *leave* non è peraltro definitivo perché - ove sia negato - può essere inoltrata una richiesta (*petition*) alla *Supreme Court of the United Kingdom* che viene esaminata da un collegio apposito (*Appeal Committee*) chiamato a selezionare la ricevibilità dei ricorsi ed a fissare, quando il *leave* non sia rifiutato all'unanimità, una udienza orale (*oral hearing*) con solo la parte appellata. Essa dovrà chiarire le ragioni per cui non debba essere riconosciuto alla controparte il diritto ad impugnare ovvero debba essere concesso a determinate condizioni.

I criteri in base ai quali l'*Appeal Committee* decide se concedere o meno il *leave* (l'organo non è tenuto a motivare le proprie decisioni) si rinvencono in alcune direttive emanate dalla stessa *Supreme Court of the United Kingdom* che rimandano (i) alla questione di diritto di rilevanza generale,

---

<sup>93</sup> Art. 6.1

- (ii) agli errori manifesti nei quali siano incorse le Corti di merito ovvero
- (iii) alle soluzioni difformi che abbiano raggiunto.

Al di là di questo filtro, l'ordinamento inglese annovera due deterrenti ancora più efficace all'accesso alla giustizia di legittimità. Il è primo costituito dalle onerose spese (*fees*) per la assistenza legale affidata ai *Queen's Counsels* che costituiscono una élite di prestigiosi professionisti nominati tra gli avvocati con patrocinio in udienza (*barristers*) che abbiano esercitato l'attività per almeno dieci anni e raggiunto un elevata reputazione. Il secondo riguarda l'obbligo di prestare una onerosa cauzione da parte del contribuente per la *petition* (l'importo della *security for costs* è di 25.0000 sterline) pena la cancellazione del gravame dal ruolo.

#### **6.4 In Francia**

I filtri successivi di accesso in Cassazione si rinvencono soprattutto nell'ordinamento francese e consistono sostanzialmente in regimi ad esame preventivo ed informale del ricorso effettuato da un gruppo ristretto di magistrati analizzatori di ciascun ricorso.

In particolare, l'accesso alla Cassazione civile, che ha competenza in materia di imposte indirette, è regolato da meccanismi indiretti di filtro finalizzati a disincentivare i ricorsi dilatori od abusivi quali:

- a) l'indicazione in ricorso dello stadio di esecuzione della decisione

impugnata che consente al Primo Presidente - su richiesta del resistente - la cancellazione della causa dal ruolo quando risulti che la decisione non è stata eseguita e sempre che l'esecuzione non determini conseguenze manifestamente eccessive;

b) l'imposizione di una ammenda civile a carico del ricorrente rimasto soccombente e di una indennità a favore della controparte quando il ricorso venga reputato abusivo;

c) il patrocinio riservato innanzi alle Corti Supreme (Cassazione e Consiglio di Stato) ad una élite di avvocati abilitati, con ristrette procedure di accesso alla difesa avanti alle giurisdizioni superiori;

d) la presenza di collegi (*formations restreintes*) composti da tre giudici all'interno di ogni sezione chiamati a decidere, attraverso un esame preliminare, sul rigetto dei ricorsi inammissibili o manifestamente infondati salvo che un membro del collegio od una delle parti faccia domanda per rinviare l'esame alla sezione in composizione ordinaria. Come si vedrà in seguito<sup>94</sup> questo meccanismo di filtro è stato recentemente adottato anche dal nostro legislatore che con la legge 69/2009 ha previsto un vaglio preventivo sull'ammissibilità del ricorso per cassazione.

Per quanto riguarda la giurisdizione amministrativa, che ha competenza in materia di imposte dirette, l'accesso al Consiglio di Stato (*Conseil d'Etat*) in qualità di giudice di cassazione è invece regolato da una commissione

---

<sup>94</sup> Vedi paragrafo 4 capitolo sesto.

di ammissibilità (*Commission d'admission des pouvoirs*) che può rifiutare il ricorso in caso di irricevibilità ovvero di non serietà (criterio del carattere *serieux* dell'impugnazione) con una motivazione meramente formale.

Questo meccanismo che ha consentito risultati deflattivi imponenti nel settore delle imposte dirette non è in vigore nella giurisdizione di legittimità ordinaria e quindi alle imposte indirette per la forte opposizione della dottrina transalpina<sup>95</sup>. E' stato sostenuto che un sistema di selezione discrezionale di questo genere avrebbe limitato la missione della Corte di controllo del rispetto della legalità da parte dei giudici inferiori.

---

<sup>95</sup> Molinier, La tutela amministrativa e giurisdizionale del contribuente, relazione tenuta al convegno di Bologna su "L'esperienza francese" in Riv. Dir. Fin. e delle fin. LIII, I 1994.

## CAPITOLO V

### La Sezione Tributaria e la Suprema Corte degli Stati Uniti

#### **1 Il sistema di risoluzione delle controversie tributarie degli Stati Uniti d'America**

Il sistema amministrativo e giurisdizionale fiscale degli Stati Uniti gestisce la massa più rilevante, in termini economici e numerici, di liti tributarie nei paesi occidentali più avanzati. Può costituire quindi un interessante modello da analizzare al di fuori del continente europeo.

Anche negli Stati Uniti il continuo sviluppo di meccanismi di risoluzione delle controversie (*alternative dispute resolution methods*) nella fase precontenziosa ha permesso all'Agenzia fiscale (*Internal Revenue Service*) di raggiungere la sorprendente percentuale del novantacinque per cento di liti risolte in via amministrativa<sup>96</sup>.

Il risultato appare particolarmente significativo se paragonato a quello italiano dove, a fronte di circa 350 mila procedure accertative<sup>97</sup> confezionate ogni anno dalle Agenzie fiscali, solo circa il 28/30 per cento

---

<sup>96</sup> Bender, US Tax procedure, Lexis, 2011.

<sup>97</sup> Escluse le procedure automatiche del 36 bis e ter d.P.R. 600/73.

viene risolto nella fase precontenziosa.<sup>98</sup>

La capacità di smaltire le liti nella fase precontenziosa è attribuibile sia al quadro normativo fiscale, caratterizzato da numerosi e flessibili strumenti deflattivi del contenzioso, sia all'Agenzia fiscale<sup>99</sup> americana che ha come missione statutaria la definizione delle vertenze nel più breve tempo possibile in ossequio al principio "prima il caso è definito meglio è" ("*the earlier a case is settled, the better*").

Dei benefici di una così efficiente fase pregiurisdizionale gode l'intero sistema processuale tributario degli Stati Uniti.

Infatti, sia la base dell'ordinamento giudiziario tributario, costituito dal tribunale delle tasse (*Tax Court*), sia soprattutto il vertice in cui è collocata la Corte di Cassazione degli Stati Uniti (*US Supreme Court*) hanno un carico di lavoro irrisorio se paragonato a quello sopportato dalle Commissioni Tributarie italiane e della Sezione Tributaria.

## **2 La fase precontenziosa della risoluzione delle controversie. Il ruolo chiave dell'*appeal division***

---

<sup>98</sup>Dati della Corte dei Conti.

<sup>99</sup> L'IRS è composto da divisioni che operano in base alle imposte da controllare ed alla fascia di contribuenti da supervisionare. Le divisioni comprendono la *wage and investment division*, interfaccia tra l'ufficio delle imposte e i contribuenti con i quali dialoga e chiarisce i cavilli giuridici legati ai pagamenti; la *large and mid-size business division* che si confronta con le grandi e medie aziende; la *small business and self-employed division* che si occupa di casi legati ai piccoli imprenditori e a lavoratori autonomi e la *tax exempt and government entities division* che cerca di semplificare l'aspetto burocratico, soprattutto eliminando i modelli cartacei e trasformando tutto in formato digitale.



Per cogliere a pieno il buon funzionamento del sistema americano nel risolvere le controversie fiscali è necessario delineare le procedure della fase di verifica e accertamento.

Il sistema di controllo delle posizioni fiscali dei contribuenti è strutturato secondo due distinte fasi:

- (i) le procedure di controllo che precedono l'invio della dichiarazione (*prefiling procedures*) e
- (ii) le procedure di controllo successive all'inoltro della dichiarazione (*postfiling procedures*).

Sconosciute al sistema fiscale italiano, le *prefiling procedures* perseguono l'obiettivo di instaurare il contraddittorio con i contribuenti su questioni che possono dar luogo a numerose controversie aventi per oggetto la stessa materia (c.d. liti seriali). Questi strumenti sono applicati in particolari tematiche quali il transfer pricing o l'abuso del diritto che generalmente fanno sorgere ripetuti problemi di interpretazione e applicazione delle norme fiscali<sup>100</sup>.

La fase dei controlli amministrativi successivi all'invio della dichiarazione (*postfiling procedures*) presenta invece alcuni aspetti procedurali simili al sistema italiano. Innanzitutto il sistema americano è basato sull'autodichiarazione dei redditi (*self assessment*) in base al quale il contribuente compila la dichiarazione e versa le imposte senza che vi sia

---

<sup>100</sup>Tra le *prefilings procedures* vi sono: l'*Advanced Pricing Agreements* (APA) che riguarda le problematiche relative alle operazioni di Transfer Pricing; il *Industry Issue Resolution* (IIR) che riguarda problematiche che coinvolgono determinati contribuenti appartenenti ad un settore industriale; l'*Accelerated Issue Resolution* (AIR) che riguarda singoli casi che si ripetono in diversi anni di imposta.

una previa verifica dell'importo dovuto. Un volta acquisite, le dichiarazioni di redditi vengono controllate a tramite controlli formali-automatici<sup>101</sup> e sostanziali.

Se dall'esito del controllo formale delle dichiarazioni l'Agenzia rileva una irregolarità emette una lettera (definita *30 days letter*), paragonabile al nostro avviso bonario, con cui avverte il contribuente dell'anomalia invitandolo a pagare quanto richiesto o a chiarire la questione entro trenta giorni davanti agli appositi speciali funzionari (*examiner agent*).

Gli impiegati che operano all'interno della struttura organizzativa dell'IRS sono altamente specializzati nelle loro aree di competenza essendo divisi sia per imposte che per categoria di contribuenti (professionisti, piccole e medi imprese, grandi imprese) da controllare.

La competenza riconosciuta dai contribuenti agli *examiner agent*, insieme agli ampi poteri di cui godono nel gestire la controversia, consentono di comporre la stragrande maggioranza di liti minori in questa fase.

A ciò si aggiunge la previsione secondo cui il contribuente che omette, senza una motivazione, di adire l'autorità amministrativa per tentare di definire la lite sia sottoposto al pagamento di una sanzione non inferiore a €25.000.

Se però davanti all'*examiner agent*, il contraddittorio ha esito negativo i contribuenti possono appellare la decisione davanti al dipartimento di appello (*Appeal division*).

---

<sup>101</sup> Tra i sistemi automatici il più utilizzato è il DIF, un programma che attribuisce alle dichiarazioni un punteggio in base al rischio di errori rilevati. Più alto è il punteggio maggiori saranno le possibilità che venga selezionata per controlli sostanziali.

Questo Ufficio è composto dai migliori funzionari (*Appeal officers*) dell'Agenzia in termini di esperienza e preparazione che hanno l'obbligo di trattare i casi in modo indipendente e imparziale senza alcun favoritismo nei confronti del contribuente, nè dell'Agenzia. La procedura di appello prevede che tra i funzionari di primo livello e quelli dell'*Appeal division* vi sia una rigida separazione che vieta alcun incontro per discutere il caso in assenza del contribuente<sup>102</sup>. I funzionari di appello godono anche di ampio potere discrezionale nel decidere o meno se definire la controversia che deve trovare esplicitazione nella motivazione dell'accordo.

Normalmente giungono all'*Appeal division* le liti di maggiore complessità e valore economico che nell'ottantacinque per cento dei casi<sup>103</sup> trovano soluzione a questo livello.

Le parti utilizzano due tipi di accordi il *mutual concession* e *lo split issue*. Nel primo nessuna delle due parti è disponibile a concedere su alcun punto, ma entrambe concordano di definire la questione senza una motivazione tecnica.

Nel secondo invece una delle due parti ha maggiori possibilità di successo nel contenzioso. Vengono quindi stabilite una percentuale di successo e una di soccombenza che costituiscono la base per addivenire ad un accordo economico. Tra i compiti dei funzionari dell'*Appeal division* vi è infatti quello di valutare non solo il merito della controversia, ma anche l'azzardo del contenzioso (*hazard of litigation*).

---

<sup>102</sup> Sono vietate tra i funzionari le *ex parte communication*, vale adire gli incontri per discutere del merito del caso in assenza del contribuente.

<sup>103</sup> Che corrispondono all'ottantotto per cento del valore delle liti complessive.

Normalmente al termine di un contraddittorio informale il contribuente formula una proposta transattiva a cui l'*Appeal division* risponde con una controproposta<sup>104</sup>.

Al fine di spingere la parti alla composizione delle controversie sono previste in sede giudiziale precise e cospicue sanzioni pecuniarie sia nei confronti dei contribuenti che dell'Amministrazione nel caso si rifiutino di comporre la lite in sede amministrativa mantenendo posizioni che in giudizio vengano qualificate come ingiustificate<sup>105</sup>.

Sempre col fine di offrire più efficienti strumenti alternativi di definizione delle liti negli ultimi anni l'Agenzia americana ha affiancato all'*Appeal division* gli istituti dell'arbitrato e della mediazione.

L'arbitrato prevede che se il contribuente e il funzionario dell'*Appeal division* non riescono a comporre la controversia tramite il normale procedimento possono richiedere congiuntamente l'arbitrato.

Caratteristica dell'arbitrato è l'obbligatorietà della decisione che comporta che le parti sono tenute a rispettarla senza possibilità di appellarla. Diversamente il mediatore non ha la possibilità di vincolare le parti alla sua decisione ma solo di consigliare una ipotesi di proposta.

---

<sup>104</sup> Molto usata è c.d. regola dell'80/20, in base alla quale se il funzionario ha l'80 per cento di probabilità di soccombere accoglie integralmente la proposta del contribuente

<sup>105</sup> In particolare la regola della parte prevalente (*prevailing party*) prevede che il contribuente ha diritto ad avere rimborsati i costi amministrativi e giudiziari se prevarrà nel processo e la posizione dell'amministrazione verrà riconosciuta infondata. Simile è la previsione dell'*offer judgment* secondo cui il contribuente ha diritto ad avere rimborsati gli oneri amministrativi e giudiziari se la proposta economica di definizione sarà quantomeno pari a quella stabilita dal giudice in sentenza.

Se la controversia non viene definita in via amministrativa il contribuente riceve la *notice of deficiency (90 days letter)*, atto che può essere equiparato al nostro avviso di accertamento.

Entro novanta giorni il contribuente dovrà decidere se iniziare ricorso o meno alla giustizia tributaria<sup>106</sup>. La scelta del ricorso deve essere fondata da valide ragioni in quanto sotto l'aspetto processuale la *notice of deficiency* gode di una presunzione di correttezza della pretesa.

Pertanto è onere del contribuente provare in giudizio l'illegittimità della pretesa.

A differenza del sistema italiano dove il contribuente è attore soltanto in senso formale, spettando al fisco l'onere di dimostrare la fondatezza della pretesa, nel sistema americano il contribuente è attore sia in senso formale che in senso sostanziale dovendo portare in giudizio le prove (*evidences*) della illegittimità della richiesta.

E' interessante notare che nel sistema americano, a differenza di quello italiano, non esiste la riscossione provvisoria delle somme in pendenza di giudizio. Di norma l'amministrazione è inibita dal riscuotere le somme (*prohibited period*) fino alla decisione finale della causa.

Come nell'ordinamento tributario italiano, anche in quello americano è però previsto che in caso in cui vi sia un pericolo fondato di perdita della pretesa da parte dell'erario durante la fase giudiziale, l'IRS possa procedere immediatamente a riscuotere alla riscossione integrale della pretesa.

---

<sup>106</sup> La *notice of deficiency* è altresì indicata come il biglietto per accedere alla giurisdizione tributaria "the taxpayer's ticket to the Tax Court".

### 3 La giurisdizione tributaria

Nel sistema fiscale degli Stati Uniti la giurisdizione tributaria di merito è gestita congiuntamente sia da corti speciali tributarie, sia da corti ordinarie<sup>107</sup>.

In particolare, le controversie in materia d'imposta possono essere risolte giudizialmente tramite l'adizione alternativa (i) della *Tax Court*, che una corte speciale tributaria, (ii) della *Federal District Court* e (iii) della *Court of Federal Claims* che sono entrambe corti distrettuali della giurisdizione ordinaria.

La scelta dipendente essenzialmente dalla strategia processuale del contribuente dopo la ricezione dell'avviso di accertamento (*notice of deficiency*).

Il contribuente ha dinanzi a sé le seguenti opzioni:

- (a) non pagare la pretesa e presentare un ricorso presso la *Tax Court*. Questa scelta permette di non versare alcuna imposta fino alla conclusione dell'intero giudizio, ma gli interessi che continuano ad essere calcolati;
- (b) pagare l'imposta contestata, chiedere il rimborso della stessa e in caso di diniego intraprendere un'azione per ottenere un rimborso dinanzi ad una delle due corti distrettuali (*Federal District Court o Court of Federal Claims*).

La scelta tra le due strategie processuali è normalmente fondata sia da

---

<sup>107</sup>L'art. 3 della Costituzione americana prevede che il potere giudiziario è esercitato dalla Corte Suprema e dalle corti inferiori istituite dal Congresso.

ragioni di carattere economico, sia dall'esame delle precedenti decisioni delle rispettive corti.

L'ordinamento americano è tra quelli appartenenti al *common law* (o *case law*) in cui il precedente giudiziario (*stare decisis*) obbliga le corti di primo grado a conformarsi all'indirizzo giurisprudenziale delle corti di grado superiore.

Pertanto prima di iniziare un processo, i difensori valutano in quale delle tre corti vi sono stati pronunciamenti su casi simili e su queste basi si rivolgono all'organo dove maggiori sono le probabilità di accoglimento del ricorso.

Solo in presenza di nuove e motivate circostanze è prevista la facoltà dei giudici di grado superiore di revocare l'orientamento e sostituirlo con un nuovo (c.d. *overruling*).

Un altro elemento rilevante nella scelta della corte riguarda il tipo di domanda contenuta nel ricorso.

La *Federal District Court* a differenza della *Tax Court* e *Court of Court of Federal Claims* è l'unica corte a potere decidere le cause in modo equitativo. Tale differenza è dovuta alla diversa cornice costituzionale in cui sono state inserite le corti.

La *Federal District Court* è stata inserita all'interno dell'art. 3 della Costituzione, che disciplina il ramo giudiziario, la *Tax Court* e *Court of Federal Claims* sono state costituite dal Congresso sotto l'art. 5 della Costituzione che disciplina il potere legislativo. Questa situazione

comporta che i limiti della giurisdizione delle due corti sono determinati dalla legge che ad entrambe non attribuisce alcun potere di decisione in modo equitativo.

Pertanto nei giudizi in cui la natura del caso richiede valutazioni da parte del giudice di carattere equitativo i contribuenti, al fine di evitare decisioni pregiudizievoli basate sul mero diritto, sono costretti a pagare le imposte e ricorrere.

In tutte e tre le Corti il principio dell'onere della prova (*burden of proof*) è fattore decisivo per la decisione del caso. L'onere si divide in due componenti;

- l'onere della prova iniziale (*burden of going forward or burden of production*) che richiede al contribuente di fornire tutti gli elementi probatori al giudice per potere emettere la decisione;
- l'onere di persuasione che richiede al contribuente di convincere il giudice che la sua versione dei fatti è quella corretta. A tal fine il contribuente deve adempiere ad alcuni requisiti, tra cui: (i) osservare tutte le richieste istruttorie emerse nel processo, (ii) cooperare con l'Agenzia fiscale nell'assunzione delle prove testimoniali, documenti e informazioni rilevanti, (iii) tenere una condotta processuale non defatigante, collaborativa al fine di concludere più rapidamente possibile il giudizio.

Le statistiche mostrano che l'Agenzia risulta vincitrice in giudizio nel novanta per cento dei casi davanti alla *Tax Court* e nel settanta per cento dei casi davanti alla *District* e *Federal Courts*. Le percentuali di vittoria



dell'Amministrazione sono giustificate proprio dalla difficoltà in molti casi del contribuente di adempiere ad un onere della prova giudiziale così gravoso.

### **3.1 La *Tax Court*, la *Federal District Court* e la *Court of federal Claims***

La *Tax Court* è l'organo giudicante più importante nel sistema giudiziario fiscale statunitense ricevendo circa l'ottanta per cento dell'intero contenzioso.

Delle tre corti tributarie di merito è l'unica ad avere esclusivamente giurisdizione tributaria. E' un organo giudicante indipendente dall'Agenzia (*IRS*) e la sua giurisdizione è regolata da norme specifiche previste solo per questo processo.

La *Tax Court* ha competenza in materia di imposte sul reddito (*income taxes*), imposte sulle successioni e sulle donazioni (*estate and gift tax*) e di alcune accise (*excise tax*). I limiti della giurisdizione sono stati stabiliti a norma di legge e la *Tax Court* non ha potere di modificare in alcun modo.

Il collegi giudicanti sono composti da giudici monocratici e a differenza della *Federal District Court* non è prevista la presenza della giuria.

I magistrati, impiegati a tempo pieno, sono scelti tra i professionisti o esperti specializzati nella materia tributaria.

La composizione della *Tax Court* è determinata dall'art. 7443 dello *United States Code*, il quale dispone che la stessa è costituita da soli diciannove

giudici nominati dal Presidente degli Stati Uniti, su proposta e dietro il consenso del Senato e del Ministro della Giustizia (*attorney general*), sulla base della capacità degli stessi di adempiere ai compiti richiesti dall'incarico.

La durata dell'incarico di ogni giudice è di 15 anni prolungabile solo in casi di particolari e comprovate capacità e competenze. Il Presidente della Commissione (*Chief Judge*) è nominato dai membri del tribunale.

E' interessante notare come la sede principale della *Tax Court* si trova a Washington D.C. ma i diciannove giudici, aiutati da giovani professionisti (*clerks*), tengono udienza almeno una volta l'anno in 62 città garantendo ai contribuenti che l'udienza si tenga in un luogo in cui la spesa e la scomodità per il contribuente siano minime.

Poiché gli stati americani hanno una forte autonomia impositiva e legislativa, in materia di tributi locali i giudici spesso applicano leggi diverse in base agli Stati in cui operano.

Generalmente, entro poche settimane dal momento in cui un ricorso è stato proposto, la *Tax Court* fissa la data dell'udienza e, dopo la stessa, alle parti è data l'opportunità di scambiarsi delle memorie.

La fase probatoria e le udienze sono ridotte all'essenziale. Prima dell'inizio del processo è prevista una pre-fase chiamata *pretrial discovery* in cui le parti svolgono in modo informale attività probatoria così da ridurre all'essenziale l'assunzione di mezzi probatori nel processo. Tutta la prefase è finalizzata a consentire alle parti ("*stipulation process*") di

eliminare tutti gli elementi di fatto non rilevanti per il processo e di accordarsi anche solo parzialmente su circostanze di fatto condivisi.

A differenza che nel processo tributario italiano, sono ammessi la testimonianza e l'interrogatorio del contribuente che viene registrato al fine di verificare con attenzione la veridicità delle sue asserzioni.

Una regola peculiare della *Tax Court* è che una parte non può chiedere all'altra parte di testimoniare senza il consenso della stessa e la testimonianza di un soggetto terzo rispetto alle parti processuali è considerata un metodo probatorio eccezionale, cui ricorrere solo ove strettamente necessario.

Il giudice dopo l'ultima udienza non emette la sentenza consentendo alle parti di depositare delle memorie conclusive per la precisazione degli argomenti in fatto e in diritto. Successivamente la Corte emette una sommaria opinione (*summary opinion*) che contiene in modo sommario i motivi della decisione, ma non indica l'ammontare della pretesa fiscale confermata o annullata.

Queste informazioni saranno contenute nel testo integrale della sentenza per cui non è previsto alcun termine decadenziale per il deposito. I tempi medi di conclusione del giudizio sono però di circa un anno e mezzo.

Come anticipato, adendo la *Tax Court* il contribuente beneficia della possibilità di non pagare l'imposta pretesa fino alla conclusione della fase giudiziale. Se, però, la *Tax Court* stabilisce che un contribuente sta in giudizio al solo scopo di differire il pagamento di un'imposta (come

accade nel nostro diritto processuale civile in relazione al litigante temerario), il giudice condannerà il ricorrente ad una sanzione non superiore a 25.000 dollari.

Entro novanta giorni dal deposito della sentenza le decisioni della *Tax Court* sono appellabili alla *Circuit Court of Appeal* che svolge il ruolo di giudice di seconda istanza.

I dati rivelano che circa l'ottanta per cento delle sentenze della *Tax Court* non vengono appellate dimostrando che l'elevata qualità delle decisioni scoraggia la parte soccombente ad impugnare la decisione.

Per i processi di valore inferiore a \$ 50.000, la *Tax Court*, su proposta del contribuente<sup>108</sup>, può utilizzare una speciale procedura essenziale mirata a ridurre i costi della causa.

Questa categoria di procedimenti sono affidati a dei giudici speciali (*Special Trial Judges*), non richiedono memorie o discussione orale, sono svolti in maniera informale. La decisione finale viene redatta non in forma di sentenza, ma di opinione (*summary opinion*), non può essere oggetto di appello e non costituisce un precedente in nessun caso.

Come anticipato, nel caso in cui il contribuente opti per la strategia di

---

108 I contribuenti che intendano usufruire della procedura riservata ai casi di limitata importanza devono fare uno specifico ricorso al momento della presentazione del ricorso principale o anche dopo, ma comunque prima dell'inizio dell'udienza. Nel corso della causa, che si svolge secondo le regole della procedura semplificata in esame, la *Tax Court*, d'ufficio o su istanza di parte, può ordinare che il caso non sia più trattato come un caso di importanza limitata ma solo se l'ammontare oggetto della causa sembri superare i \$ 50.000 o se lo richiedano esigenze di giustizia, considerando la convenienza e le spese sostenute da entrambe le parti.

pagare le somme accertate e richiedere il rimborso dovrà rivolgersi alle corti ordinarie distrettuali, della *Federal District Court* e *Court of Federal Claims Court*.

Queste due Corti sono organi giurisdizionali appartenenti al sistema federale distrettuale con competenza generale per materia e i giudici sono quindi privi di alcuna speciale competenza in materia tributaria.

Le regole processuali sono quindi quelle del generale processo federale che si caratterizza per una fase pre-processuale in cui le parti depositano delle memorie sommarie focalizzandosi sui profili giuridici del caso (*summary judgment motion*). Se il giudice ritiene i fatti di causa indisputabili decide in punto di diritto immediatamente la lite.

La *Federal District Court* giudica assistita dalla giuria, mentre la *Court of Federal Claims* opera con rito semplificato senza giuria.

La giuria non possiede alcuna specifica competenza in materia fiscale e ciò contribuisce a decisioni basate sui fatti più che sul diritto.

In entrambe le Corti i tempi di decisioni sono di circa la metà della *Tax Court*, in quanto dopo l'udienza l'organo giudicante emette subito il verdetto.

Le decisioni della *Federal District Court* e *Court of Federal Claims* possono entro novanta giorni essere rispettivamente impugnate avanti alle *U.S Circuit Courts of Appeals* ed alla *Federal Circuit Court of Appeals*.

#### **4 Un interessante meccanismo per la definizione giudiziale delle liti seriali: il *piggyback agreement***

Durante la pendenza del processo i contribuenti e gli avvocati dell'Agenzia americana (*IRS attorneys*) possono continuare le trattative per addivenire ad un accordo extragiudiziale.

A differenza dell'ordinamento italiano dove il poco utilizzato istituto della conciliazione giudiziale ed extragiudiziale prevede dei vincoli procedurali (l'accordo deve essere raggiunto prima della trattazione) e sostanziali (le sanzioni non sono oggetto di trattativa) che le parti devono rispettare, il procedimento americano attribuisce la massima libertà alle parti nella trattativa. A bilanciare questo potere è previsto che l'accordo raggiunto dalle parti (*stipulated decision*) può essere rigettato dal giudice ma solo se contrario all'interesse della giustizia.

Gli avvocati dell'IRS fondano le loro valutazioni sui precedenti giudiziari riguardanti casi analoghi e su queste basi avanzano delle proposte di definizione ai contribuenti.

Così come accade nella giurisdizione tributaria italiana anche negli Stati Uniti la stragrande maggioranza delle liti giudiziali sono "seriali". Questo genere di contenziosi, sotto il profilo soggettivo, coinvolgono grandi categorie di contribuenti, mentre sotto l'aspetto oggettivo, riguardano fattispecie analoghe.

Per favorire la definizione di queste controversie ed evitare così che tutte autonomamente vadano a sentenza ingolfando le Corti, è stato introdotto

un apposito strumento deflattivo chiamato *piggyback agreement*.

Il meccanismo prevede che amministrazione e contribuenti (spesso associazioni di categoria) individuino una serie di contenziosi campione (*test cases*) rappresentativi della maggioranza delle liti seriali.

Prima dell'inizio dei processi viene chiesto ai contribuenti di sottoscrivere un accordo (*stipulation agreement*) con cui accettano di estendere il giudicato formatosi sulle liti campione ai contenziosi che li riguardano.

Le Corti non hanno alcun potere di obbligare i contribuenti ad aderire all'accordo, ma possiedono strumenti processuali per persuaderli ad accettare. Infatti se il contribuente si rifiuta di sottoscrivere l'accordo e il contenzioso campione si conclude con un risultato favorevole all'Ufficio, l'Agenzia di norma chiede alla Corte di estendere l'esito anche a questo giudizio.

Il contribuente potrà difendersi spiegando le ragioni in fatto e diritto per cui la decisione del giudizio campione non deve trovare applicazione nel suo caso. Ma se le argomentazioni non verranno ritenute fondate la Corte rigetterà il ricorso senza esaminarlo condannando obbligatoriamente il contribuente alle spese giudiziali.

I dati dimostrano questo semplice meccanismo non solo funziona efficacemente nell'eliminare il carico giudiziale di ricorsi seriali pendenti nelle Corti, ma favorisce anche la formazione di coerenti e uniformi precedenti giurisprudenziali.

## 5. La *United States Supreme Court*

La Supreme Court degli Stati Uniti è il massimo organo dell'ordinamento giudiziario americano. Svolge sia il ruolo di organo al vertice di tutte le giurisdizioni americane (civile, penale, tributaria e amministrativa), sia la funzione di organo interpretativo della Costituzione.

La Corte è composta da una sola sezione di nove giudici di nomina presidenziale che rimangono in carica a vita (*life tenure*) tranne che non vengano coinvolti in un procedimento di *impeachment*<sup>109</sup>. La Corte pur caratterizzandosi pur una forte autonomia dal potere esecutivo è normalmente composta da giudici di nomina politica con ideologia progressista o conservatrice.

La Corte svolge una duplice funzione giurisdizionale: la prima, in materie espressamente indicate dalla legge (*original jurisdiction*), riguarda il controllo dell'operato delle più alte cariche pubbliche (presidente, consoli rappresentati stranieri); la seconda, meramente giudiziaria, riguarda la verifica della legittimità delle sentenze di secondo grado delle Corti federali. In questo ambito svolge anche la funzione di giudice costituzionale verificando il contrasto di una legge con la costituzione.

L'esercizio della funzione giurisdizionale della Corte è assolutamente particolare nel contesto internazionale potendo discrezionalmente selezionare le controversie meritevoli di revisione (*discretionary review*).

---

<sup>109</sup> L'impeachment (in italiano "stato d'accusa", "imputazione"), è un istituto giuridico col quale si prevede il rinvio a giudizio di titolari di cariche pubbliche qualora abbiano commesso determinati illeciti nell'esercizio delle loro funzioni.



Al contribuente rimasto soccombente in secondo grado è consentito inviare alla Corte un ricorso (*petition for writ of certiorari*) in cui esporre la ragioni per cui chiede la riforma in punto di diritto della decisione. Spetta poi alla Corte decidere se il caso merita di essere messo a ruolo e fissato per la trattazione orale.

Un minimo di quattro giudici su nove devono accogliere la richiesta del contribuente (c.d. regola del quattro) giudicando rilevante il caso. Questo meccanismo comporta che la maggior parte delle richieste dei contribuenti non vengono prese in considerazione dalla Suprema Corte.

Su circa novemila richieste l'anno solo l'un percento (85/90) viene normalmente deciso dalla Suprema Corte.

Normalmente la scelta si focalizza su quelle fattispecie che hanno originato contrastanti indirizzi giurisprudenziali tra le corti federali di appello (*circuit split*) e che coinvolgono la violazione di diritti costituzionali.

Nel settore tributario il ruolo interpretativo della Corte Suprema è essenziale più che nelle altre giurisdizioni.

Infatti la struttura bipartitica delle corti di appello di merito (*Court of Federal Claim e Circuit Court of Appeal*) non solo è molto complicata e poco accessibile ai contribuenti, ma soprattutto è priva di coordinamento cosicchè ogni organo agisce in perfetta autonomia e indipendenza. Pertanto accade non di rado che siano emessi indirizzi giurisprudenziali

contrastanti<sup>110</sup> che danno luogo ad uno stato di incertezza normativa e amministrativa lasciando all'Agenzia il potere di scegliere approcci diversi nella fase dei controlli.

Questo problema è particolarmente dibattuto tra gli operatori del settore poiché mina nella fondamenta il principio dello *stare decisis* che è uno tra i cardini dei sistemi giudiziari anglosassoni. Sono state infatti formulate diverse proposte riformatrice dell'ordinamento tributario al fine di creare una giurisdizione unitaria.

In questo quadro l'azione nomofilattica della Supreme Court è decisiva per dirimere i contrasti orientativi delle tre corti di merito. Il lavoro della Corte Suprema è numericamente però molto limitato a causa sia dell'enorme numero di richieste di pronuncia provenienti da tutte le giurisdizioni, sia della riluttanza dei giudici supremi nel pronunciarsi sul diritto sostanziale tributario a causa dell'assenza di preparazione tecnica.

La natura di corte generalista e la tendenza alla nomina di giudici provenienti dalle corti federali e non dalla *Tax Court* comporta che raramente tra i nove giudici supremi vi sia un esperto in materia tributaria. Le statistiche degli ultimi dieci anni mostrano che la Corte mediamente si è espressa su casi riguardanti la materia fiscale circa cinquanta volte.

---

<sup>110</sup> L'esperienza mostra che anche casi uguali siano stati decisi in modo diversi dalle tre Corti.

## CAPITOLO VI

Lo stato attuale della Sezione Tributaria e gli effetti delle  
novelle al giudizio di Cassazione

### **1 I due maggiori punti deboli: l'arretrato e la crisi della funzione nomofilattica**

Fin dalla sua nascita alla Sezione Tributaria è stato assegnato il difficile compito di garantire l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della normativa tributaria, disciplina altamente complessa, caratterizzata da pochi principi generali e da una legislazione frammentaria e in continua evoluzione sia per motivi interni, a causa dell'abitudine dei governi di utilizzare la leva fiscale per esigenze di bilancio, sia per motivi esterni, dovuti al processo di armonizzazione fiscale in atto a livello europeo.

In questo quadro è evidente che il ruolo della nuova adunanza di governare il processo tributario è estremamente complicato ed è tuttora aggravato da carenze organiche e organizzative che rischiano di vanificare gli sforzi dei giudici.

Oggi, sembra potersi affermare che le due principali emergenze che

affronta la Sezione Tributaria sono: la crisi della funzione nomofilattica e l'arretrato di ricorsi da definire accumulato nel corso degli anni.

Come ha osservato<sup>111</sup> autorevole dottrina queste due criticità sono strettamente legate in quanto *“il peggior nemico della funzione nomofilattica della Corte è l'abnorme numero di ricorso pendenti”*.

I dati sulle pendenze dei ricorsi davanti alla Corte di Cassazione sono allarmanti. Il tratto più significativo riguarda specificamente il rapporto quantitativo tra i ricorsi che gravano sulla Sezione Tributaria e quelli che sono affidati ad altre sezioni, nonché tra le rispettive decisioni.

Ogni anno raggiungono le Sezioni Civili della Suprema Corte circa trentamila ricorsi, di cui il carico attribuibile alla quinta sezione è circa pari a un terzo del totale (9.000 – 10.000 ricorsi).

A fronte di tale ipertrofica mole di cause, peraltro in aumento all'interno dell'adunanza tributaria, operano solo quattro presidenti di sezione e ventotto consiglieri<sup>112</sup>.

L'organico attuale appare palesemente insufficiente a smaltire l'arretrato e nemmeno in grado di arrestare il formarsi di giacenze che hanno raggiunto nel 2012 l'astronomico numero di 32.000 ricorsi<sup>113</sup> che sommato all'arretrato delle altre quattro sezioni civili porta la cifra complessiva delle pendenze a oltre 100.000 ricorsi.

---

<sup>111</sup> R. Vaccarella [www.judicium.it](http://www.judicium.it).

<sup>112</sup> Di cui quattro in attesa di assumere altre cariche.

<sup>113</sup> Di cui circa 3.500 cause di competenza della sottosezione quinta operante all'interno della VI sezione civile e circa 10.000 cause iscritte presso la cancelleria centrale della Corte e non ancora trasmesse alla sottosezione.

Sul tema è recente il grido del primo presidente della Corte di Cassazione che ha rilevato come *“sia indifferibile l’adozione di provvedimenti volti a ridurre l’afflusso di procedimenti in Cassazione, che non può essere trasformata da Corte suprema, garante dei diritti, della legalità e dell’uniforme applicazione del diritto, in un sentenzificio di scadente qualità”*.

L’accesso indiscriminato alla giustizia e l’abuso del processo di legittimità hanno come conseguenza di deprimere la funzione nomofilattica propria di una Suprema Corte che è quella di assicurare una giurisprudenza uniforme e di contribuire alla certezza del diritto in tempi ragionevolmente accettabili per il cittadino<sup>114</sup>.

Nel tentativo di migliorare questa situazione sono stati recentemente suddivisi i magistrati facenti parte di ogni sezione in quattro gruppi di lavoro composto ciascuno da cinque elementi attribuendo ad ogni gruppo delle specifiche materie<sup>115</sup> da trattare in modo da aumentare la produttività e migliorare la specializzazione<sup>116</sup>.

In una nuova ottica efficientistica è stato stabilito che i gruppi dovranno preparare i ruoli delle udienze camerali raggruppando ricorsi simili al

---

<sup>114</sup> Altra dottrina ha notato che questa “situazione ha determinato un prolungamento intollerabile dei processi finisca per causare anche lo scadimento qualitativo della produzione e l’aumento dei contrasti, l’esito imprevedibile delle liti ancora pendenti fomentano ogni tipo di impugnazione”. Glendi, *Ordinizzazione del processo tributario e specialità della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione*, Diritto e pratica tributaria, n. 1, 2002.

<sup>115</sup> Le materie dei quattro gruppi sono: imposte dirette, IVA, dogane e accise e imposte locali.

<sup>116</sup> Ad ogni gruppo competerà di gestire circa 5.000 ricorsi.

fine di definire non meno di cinquanta<sup>117</sup> vertenze ad ogni adunanza. Le vertenze più complesse saranno definite in pubblica udienza.

A regime l'ambizioso obiettivo prevede per la sezione quinta di definire circa 4.500 ricorsi tributari l'anno<sup>118</sup>, dato che non ha uguale in Europa<sup>119</sup>.

Da questi dati emerge però che in assenza di un aumento dei magistrati, e in attesa di valutare l'impatto delle recenti modifiche al giudizio di Cassazione, l'arretrato continuerà ad aumentare in modo sensibile.

La situazione appare ancor più drammatica se si considera poi che il carico delle pendenze presso le Commissioni Tributarie Provinciali supera i 400.000 ricorsi a cui si aggiungono i circa 110.000 appelli pendenti avanti le Commissioni Regionali.

A ciò va aggiunto l'arretrato della Commissione Centrale che mantiene un carico di circa 200.000 ricorsi pendenti anche essi suscettibili di riesame di legittimità, per giunta senza il filtro proprio del ricorso straordinario ex art. 111 Cost. stante la possibilità di far valere tutti gli errores in procedendo e gli *errores in iudicando* elencati nell'art. 360 c.p.c.<sup>120</sup>

Questi impressionanti numeri hanno recentemente beneficiato della

---

<sup>117</sup> E' previsto che ogni magistrato del gruppo definisca dieci controversie ad adunanza.

<sup>118</sup> Fermo il numero dei consiglieri.

<sup>119</sup> Valga solo ricordare che ricorsi per cassazione in materi fiscali presentati alla Corte suprema francese sono stati meno di cento nel 2009. Dati del Sole 24 Ore del 7 marzo 2011.

<sup>120</sup> Con il rimedio straordinario, erano deducibili, soltanto i vizi di violazione di legge e non anche quelli di insufficiente o contraddittoria motivazione salvo che essa fosse del tutto mancante o presentasse intrinseci vizi logici. La norma dell'art. 360 c.p.c. è stata modificata dal D.lgs 40/06 che ne ha esteso il contenuto a tutte le sentenze impugnabili per violazione di legge per cui le emanande pronunzie della CTC saranno assoggettabili anche allo scrutinio "pieno" della omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione.

sanatoria delle liti fiscali pendenti che ha comportato la definizione nei due gradi di merito di circa 120.000 liti di valore inferiore a 20.000<sup>121</sup>. euro. L'intervento ha certamente avuto un effetto positivo sull'arretrato, ma sarebbe potuto essere molto più incisivo se il legislatore avesse ascoltato la proposta degli operatori del settore di elevare l'importo delle liti condonabili a €50.000<sup>122</sup>.

Il pesante carico di lavoro esistente si riflette inevitabilmente sui tempi di decisione del processo tributario che ha una durata media<sup>123</sup> nei primi due gradi di giudizio di tre anni a cui vanno aggiunti altri quattro anni circa (1521 giorni per l'esattezza) per il giudizio di legittimità<sup>124</sup>.

I dati mostrano che il nodo principale del processo tributario è in sede di legittimità consumando questo quasi la metà dell'intera durata del giudizio.

Come ha rilevato la dottrina, il procedimento davanti alla quinta sezione costituisce *“un collo di bottiglia ma che in effetti diventa tappo prima di arrivare alla sentenza definitiva”*<sup>125</sup>.

In questo desolante quadro era quindi necessario e urgente intervenire legislativamente per introdurre degli efficaci meccanismi deflattivi al fine

---

<sup>121</sup> Peraltro visto il successo dell'iniziativa era stato chiesto al governo di innalzare il valore delle liti definibili a €50.000 in quanto le controversie potenzialmente definibili sarebbero state circa il doppio.

<sup>122</sup> Da stime interne al Consiglio di presidenza della giustizia tributaria sembra che liti definibili sarebbero state pari a circa 250.000.

<sup>123</sup> Il tempo di conclusione del giudizio di merito varia da regione in regione.

<sup>124</sup> E' interessante notare come nel 2000 il tempo medio di conclusione del giudizio di legittimità tributario era di soli due anni. Dati del Ministero della Giustizia.

<sup>125</sup> C. Glendi, sul Sole 24 Ore del 7 marzo 2011, pag. 3.

di restituire a tutta la Corte di Cassazione, e in particolare alla Sezione Tributaria, l'autorevolezza che merita quale organo supremo della giustizia.

Una delle tesi maggiormente ricorrente nella scienza di diritto processuale italiano sosteneva che una riforma seria del processo non è possibile se non viene profondamente riveduto e ridimensionato il sistema delle impugnazioni<sup>126</sup>.

Seguendo questa prospettiva negli ultimi anni il legislatore è intervenuto diverse volte nel tentativo di introdurre nuovi meccanismi procedurali mirati, da un lato, a scoraggiare il ricorso alla Corte Suprema per impugnazioni prive di fondamento e, dall'altro, a velocizzare la conclusione del giudizio di legittimità<sup>127</sup>.

In specie con le leggi nn. 89/2001, 40/2006, 69/2009 e 83/2012 sono state apportate rilevanti modifiche procedurali al giudizio di legittimità. Modifiche che, in virtù del rinvio al rito civile operato dall'art. 62 del d.lgs 546/92, hanno inciso notevolmente anche sul procedimento di ultima istanza del processo tributario.

---

<sup>126</sup>Denti V., *Riforma o controriforma del processo civile?* Bologna, 1982; Cappelletti, *Parere iconoclastico sul processo civile italiano*, Milano 1977, entrambi su *Giustizia e comunità*, Milano 1977, 116.

<sup>127</sup>In questo senso autorevole dottrina (S. Menchini, in *La Riforma della giustizia civile*, Edizioni 69-2009, Utet Giuridica, 2009) ha notato come le riforme dell'ultimo decennio del giudizio di cassazione hanno interessato la semplificazione procedurale e la pluralità di riti applicabili dalla Corte perseguendo il risultato di rendere più efficiente il processo, più la rapida la definizione delle controversie, più meditata la pronuncia dei ricorsi che devono sfociare in una sentenza di merito.



## **2 La legge n. 89/2001**

Il primo intervento riformatore è stato attuato con la legge 89/2001 che ha novellato l'art. 375 c.p.c. ampliando le ipotesi di definizione dei procedimenti di legittimità in camera di consiglio, piuttosto che in pubblica udienza.

In particolare è stato previsto che le Sezioni Unite o le Sezioni Semplici pronuncino la decisione in camera di consiglio:

i) sotto forma di ordinanza: quando dichiarino l'inammissibilità del ricorso (principale o incidentale) o l'estinzione del processo, pronuncino sulle istanze di regolamento o di giurisdizione ovvero ordinino l'integrazione del contraddittorio;

ii) sotto forma di sentenza: (a) quando il ricorso principale e quello incidentale, eventualmente proposto, sono manifestamente fondati e vanno, pertanto, accolti entrambi; (b) quando è possibile pronunciare il rigetto di entrambi per mancanza dei motivi previsti nell'articolo 360; (c) per manifesta infondatezza degli stessi; (d) quando un ricorso va accolto per essere manifestamente fondato e l'altro va rigettato per mancanza dei motivi previsti nell'articolo 360 o per manifesta infondatezza degli stessi.

In sostanza, come notato dalla dottrina<sup>128</sup>, con questi interventi è stato introdotto, in modo camuffato, un nuovo rito speciale, abbreviato ma pur sempre rispettoso del principio del contraddittorio che consente alla

---

<sup>128</sup>S. Menchini, in *La Riforma della giustizia civile*, Edizioni 69-2009, Utet Giuridica, pag. 110 e ss.

Suprema Corte di decidere rapidamente i ricorsi manifestamente infondati. La novella non ha però raggiunto l'obiettivo di sgravare le Sezioni Semplici e Tributaria della Corte di Cassazione dal carico di lavoro da cui sono oppresse. Pertanto, il legislatore è intervenuto in modo ben più incisivo con la d. lgs n. 40/2006.

### **3 Il d. lgs. 40/2006. Il principio di diritto**

La legge 40/2006 ha introdotto l'art. 366-bis c.p.c. che imponeva ai ricorrenti di enunciare a pena di inammissibilità appositi quesiti di diritto (c.d. momenti di sintesi logico giuridica) a conclusione rispettivamente dei primi quattro e dell'ultimo dei motivi indicati dall'art. 360 c.p.c.

La funzione del quesito, nell'ottica di collaborazione delle parti alla funzione nomofilattica della Corte, era quella di enunciare il principio di diritto applicabile alla fattispecie. In sostanza, il quesito doveva fornire la chiave di lettura delle ragioni esposte dal ricorrente ponendo la Corte in condizione di rispondere con una regola iuris suscettibile di essere applicata in casi ulteriori a quello esaminato<sup>129</sup>.

Le Sezioni Unite<sup>130</sup> in un primo momento avevano chiarito che il fine del quesito doveva essere (a) di contenere la corretta soluzione di diritto che avrebbe dovuto condurre ad una decisione diversa da quella adottata nella

---

<sup>129</sup> Cass. 9 maggio 2008, n. 11535.

<sup>130</sup> Cass., Sez. Unite. 5 febbraio 2008, n. 2658.

sentenza impugnata ovvero (b) l'indicazione dell'errore di diritto che ha indotto il giudice ad affermare la sua giurisdizione o a negarla.

Ma da questa pronuncia si sono succedute tutta una serie di sentenze delle Corte che hanno, da un lato, esteso la portata applicativa della regola alla maggior parte dei motivi di ricorso e, dall'altro, richiesto una formulazione sempre più dettagliata, pertinente e conferente al caso da decidere. Con la conseguenza che moltissimi ricorsi sono stati dichiarati inammissibili in quanto recanti quesiti ritenuti generici o tautologici.

Questo orientamento formalistico è stato talmente inflessibile da escludere anche la possibilità di un'integrazione successiva del principio di diritto, ancorchè non fosse scaduto il termine per l'impugnazione, ostandovi, secondo i Supremi giudici, il principio della consumazione dell'impugnazione con la presentazione del primo ricorso<sup>131</sup>.

Come se non bastasse nella giurisprudenza di legittimità sono emerse posizioni contrastanti anche sullo schema di formulazione del quesito. A questo riguardo vale richiamare l'orientamento della Corte<sup>132</sup> secondo cui non è inammissibile il motivo di ricorso nel cui contesto trovino formulazione al tempo stesso censure aventi ad oggetto violazione di legge e vizi della motivazione. Per i giudici di legittimità tale circostanza costituisce una negazione della regola di chiarezza posta dall'art. 366 bis c.p.c. giacchè si affida alla Corte il compito di enucleare dalla mescolanza

---

<sup>131</sup> Cass. 5 settembre 2008, n. 22390.

<sup>132</sup> Cass. 11 aprile 2008, n. 9470.

dei motivi la parte concernente il vizio di motivazione che invece deve essere autonoma.

Ed in modo ancor più sorprendente la Cassazione<sup>133</sup> ha poi sostenuto che non è consentito censurare con un unico motivo (e quindi con unico quesito) sia la mancanza, l'insufficienza, sia la contraddittorietà di motivazione.

In senso totalmente opposto la Corte ha poi affermato che è ammissibile il ricorso per cassazione che denunci in unico motivo il vizio di motivazione e la violazione di legge poiché l'art. 366 c.p.c. non richiede che il quesito di diritto e gli elementi necessari all'illustrazione del vizio di motivazione siano prospettati in motivi distinti.

In sostanza, l'interpretazione del meccanismo del quesito da parte del Supremo collegio e, in particolare della Sezione Tributaria, è stata resa sempre più caratterizzata da eccessivo rigore formale, per di più, privo di alcuna coerenza sistematica.

Ma come ha osservato la dottrina tributaria<sup>134</sup> *“la qualità del prodotto non può passare per una selezione troppo marcata degli utenti se non a prezzo di rendere meno giusto qualitativamente il processo più importante”*.

Anche l'Avvocatura dello Stato è più volte intervenuta riconoscendo che una interpretazione del quesito così “creativa” finiva per creare uno

---

<sup>133</sup> Cass. 29 febbraio 2008, n. 5471.

<sup>134</sup> Basilavecchia M., Molti passi in avanti ma resta da fare una lunga strada, su Il Sole 24ore del 30 novembre 2009.

sbarramento anche al diritto di accesso al processo<sup>135</sup>.

D'altronde appare davvero inaccettabile che un motivo di ricorso autosufficiente e redatto in modo da consentire al magistrato di turno di comprendere perfettamente la tesi logico giuridica enunciata potesse essere dichiarato inammissibile per motivi strettamente formali, o addirittura grafici.

Come ha ben sintetizzato un commentatore<sup>136</sup>, si era giunti a doversi confrontare *“con prescrizioni che vagavano come frammenti impazziti destinati ad impattare in maniera imprevedibile sul malcapitato di turno”*.

Le istanze della dottrina e dei professionisti hanno spinto il legislatore ad eliminare, forse in maniera sbrigativa e affrettata<sup>137</sup>, il quesito di diritto con la legge n. 69/2009.

A distanza di tre anni dall'abrogazione si può affermare che la fine del quesito è stata quindi dettata più che dall'erroneità del meccanismo in sé, che anzi, a parere di chi scrive, semplificava il lavoro dei giudici, dalla sua applicazione distorta di talune interpretazioni formalistiche e talvolta schizofreniche escogitate dalla Corte<sup>138</sup>. Situazione che oggi è ancora

---

<sup>135</sup> Così l'Avvocato dello Stato Gianni de Bellis sul Sole 24 ore del 30 novembre 2009.

<sup>136</sup> B. Sassani in Corte Suprema e quesito di diritto: alla ricerca del senno perduto. [www.Judicium.it](http://www.Judicium.it) 2011.

<sup>137</sup> Come ha notato dalla dottrina (S. Menchini, in La Riforma della giustizia civile, Edizioni 69-2009, Utet Giuridica) il principio di diritto se adeguatamente valorizzato avrebbe potuto dare buoni frutti al fine di razionalizzare l'attività degli avvocati e della Corte rispettivamente per la stesura e decisione dei ricorsi.

<sup>138</sup> Sempre Sassani osserva che vi sono state occasioni in cui l'inammissibilità di motivi per il solo fatto che i quesiti non erano piaciuti al lettore. E che vi sono stati casi in cui il lettore ha confuso struttura linguistica con struttura logica e valore semantico degli

attuale considerato che, a causa dell'arretrato, numerosi ricorsi sono ancora imprigionati nella vecchia disciplina.

### **3.1 Il divieto di discostarsi dall'orientamento Sezioni Unite**

Con la legge 40/2006, nel tentativo di ripristinare l'autorevolezza e l'uniformità delle decisioni delle diverse sezioni della Corte, e in particolar modo di quella Tributaria, il legislatore ha scelto la strada di rafforzare la funzione nomofilattica delle Sezioni Unite.

Recependo la proposta della dottrina<sup>139</sup>, è stata introdotta la regola (art. 374 c.p.c) per cui se la Sezione Semplice (o Tributaria) non condividono il principio di diritto enunciato dalle Sezioni Unite devono rimettere con ordinanza motivata la decisione del ricorso all'adunanza plenaria.

Mentre nella disciplina previgente le Sezioni Semplici potevano, senza alcun obbligo, pronunciarsi in modo difforme in ordine ad una *quaestio iuris* già decisa dalle Sezioni Unite, con l'entrata in vigore della legge

---

enunciati, cioè con l'effettivo contenuto giuridico. Corte Suprema e quesito di diritto: alla ricerca del senno perduto, in [www.Judicium.it](http://www.Judicium.it) 2011.

139 La dottrina, già in tempi ante riforma auspicava l'introduzione di tale meccanismo, affermando "esse non sono obbligate ad emettere una pronuncia di contenuto conforme; ben diversamente, è loro impedito di emettere una pronuncia di contenuto difforme, dovendo esse convogliare il loro dissenso in un'ordinanza, che investa della decisione le Sezioni Unite, e che espliciti le ragioni, per le quali la sezione semplice ritiene di non condividere il precedente delle Sezioni Unite, ed indichi i motivi che inducono a superamento dello stesso" (Gorla, Postilla su "l'uniforme interpretazione della legge e i tribunali supremi", in *Foro it.* 1976, V, p. 135, in cui veniva sottolineato che "l'unità del diritto oggettivo" esige sia la "esatta osservanza della legge" sia la "sua uniforme interpretazione", di talché la Corte ha il "dovere funzionale" di non staccarsi dalla propria giurisprudenza se non per ragioni gravi ed oggettive.

40/2006 il collegio che non intende aderire al precedente delle Sezioni Unite è tenuto a reinvestire queste ultime della materia con ordinanza motivata.

La novella ha l'obiettivo di porre fine ai contrasti interpretativi sorti all'interno della Corte, e in particolar modo all'interno della Sezione Tributaria<sup>140</sup>, e di dare uniformità alle decisioni dei vari collegi della Corte assicurando così la certezza del diritto e la piena realizzazione della funzione nomofilattica<sup>141</sup>.

E' stata in questo modo istituzionalizzata la funzione svolta dalle Sezioni Unite della Corte, alle quali spetta il compito di pronunciare sentenze autorevoli, i cui principi devono essere applicati dalle Sezioni Semplici, ovvero consapevolmente disattesi dalle stesse, attraverso il meccanismo della rimessione alle prime della medesima questione che si intende decidere in maniera difforme rispetto al precedente.

Si sancisce, dunque, una strutturale distinzione tra la funzione propositiva, che viene affidata alle Sezioni Unite, e la funzione applicativa di principi già in precedenza individuati, che viene affidata alle Sezioni Semplici<sup>142</sup>.

---

<sup>140</sup> Si veda il paragrafo 3.2 del capitolo secondo per alcuni esempi.

<sup>141</sup> Secondo R. Lupi è stato creato un principio che ostacola le oscillazioni che talvolta si riscontrano fra le diverse sentenze e, nel contempo, consente il pieno dispiegamento della funzione nomofilattica della Corte Cassazione, Il vincolo delle Sezioni Semplici al precedente delle Sezioni Unite, in [www.Lupieassociati.it](http://www.Lupieassociati.it).

<sup>142</sup> Come osserva autorevole dottrina, il loro ruolo è "funzionale a realizzare una ed ordinata evoluzione della giurisprudenza. Il compito delle Sezioni Semplici è quello di "credere, obbedire, combattere"; esse non sono costrette ad applicar acriticamente il precedente. Solo non possono arrogarsi il potere di discostarsene, ma debbono sollecitare il cambiamento da quella stessa struttura – le Sezioni Unite – che quel precedente hanno posto". Chiarloni, in Prime riflessioni su recenti proposte di riforma del procedimento in

L'intervento legislativo sembra ispirarsi agli ordinamenti del *common law* dove il precedente giurisprudenziale è essenziale per garantire l'uniforme interpretazione del diritto.

Non si può però parlare nel nostro ordinamento di un vincolo allo *stare decisis*, dato che il giudice non ha l'obbligo di attenersi al precedente come invece ha l'obbligo di applicare il diritto oggettivo, ma certamente la tendenza è quella di una forte valorizzazione degli orientamenti consolidati.

Le Sezioni Semplici continuano a dare ai propri precedenti la consueta funzione persuasiva, ma se la *quaestio iuris* è stata già risolta dalle Sezioni Unite, le Sezioni ordinarie hanno il dovere di attenersi al precedente, salva la rimessione all'adunanza plenaria affinché queste provvedano a formare un diverso principio di diritto e quindi un diverso precedente.

Una parte della dottrina, in posizione assai critica nei confronti della introduzione del vincolo del precedente delle Sezioni Unite ha sollevato alcune questioni di compatibilità costituzionale e di efficienza del nuovo meccanismo.

In particolare i commentatori<sup>143</sup> hanno osservato che esiste un problema di compatibilità della norma con l'art. 101 della Costituzione, in quanto non può considerarsi legittima una norma che impone al giudice delle Sezioni

---

cassazione, in *Judicium.it*, 2005, che peraltro, sottolinea come sovente le linee interpretative contrapposte non riflettano consapevoli divergenze sui valori, ma siano "il frutto avvelenato dell'enfasi della corte e del suo interno disordine organizzativo".

<sup>143</sup> Il problema è affrontato da Viola, in *Il vincolo delle Sezioni Unite* nel d. lvo. 40/2006: ombre e luci, su *altalex.com*, 2006.



Semplici di sottostare ad un precedente (delle Sezioni Unite), frustrandone notevolmente l'imparzialità ed indipendenza.

In particolare, si è posto l'interrogativo se il nuovo meccanismo non violi il principio di cui all'art. 101 Cost., comma 2, secondo cui *“i giudici sono soggetti soltanto alla legge”*. E se la previsione del legislatore delegato che impone al giudice delle Sezioni Semplici di essere soggetto al precedente delle Sezioni Unite non crei un'ulteriore fonte di diritto.

La contestazione non sembra fondata ove si consideri il vincolo delle Sezioni Semplici alle Sezioni Unite non potrebbe mai costituire un'ulteriore fonte di diritto accanto a quella legislativa, di cui risulta, anzi, una diretta applicazione.

Il giudice delle Sezioni Semplici dovrebbe attenersi a quanto interpretato dalle Sezioni Unite in base alla novella legislativa del decreto, proprio in ossequio al fatto che *“i giudici sono soggetti soltanto alla legge”*, ex art. 101 Cost.

D'altronde il principio di soggezione alla legge non può che avere come corollario la garanzia per il cittadino di riferimenti di legge in base ai quali verrà decisa la sua causa e che verranno rispettati e applicati in modo uniforme dall'organo giudicante.

Nel nuovo meccanismo è stato ravvisato anche un pericolo di ricadute sull'attività della giurisprudenza di merito, che, nella consapevolezza del vincolo delle Sezioni Semplici alle Sezioni Unite, potrebbe a sua volta subire una sorta di soggezione indiretta. Tale per cui difficilmente si

discosterà dal precedente, per evitare, a monte, che un'eventuale diversa decisione possa essere cassata in sede di legittimità.

In termini più espliciti è stato sostenuto che con la novella si sono creati giudici di serie A e di serie B.

Con la conseguenza che, se dovesse concludersi in tal senso, il nuovo art. 374 c.p.c. dovrebbe ritenersi tacciato da parziale incostituzionalità, in quanto suscettibile di minare l'imparzialità e l'indipendenza della magistratura, sia in sede di merito sia in sede di legittimità.

Ma anche questa obiezione sembra infondata visto che il fine della nuova regola non è limitare la libertà del giudice, nè tantomeno imporre al giudice una decisione, ma piuttosto quella di porre fine a situazioni in cui ogni giudice si regola come meglio crede “sulla pelle del cittadino”.

Più ragionevole appare il rilievo secondo cui, specularmente al rischio dell'ossequioso rispetto nei confronti del precedente delle Sezioni Unite, potrebbe invece innescarsi un meccanismo di applicazione meramente formale del nuovo dettato dell'art. 374 c.p.c., mediante il quale il giudice della sezione semplice potrebbe aggirare “ad arte” il vincolo imposto dal legislatore delegato<sup>144</sup>

Ne deriverebbe una decisione delle Sezioni Semplici che formalmente

---

<sup>144</sup> Chiarloni ha rilevato che “trasformare le Sezioni Semplici in organi di bassa cucina, ponendogli la scomoda alternativa tra autoescludersi o rendere ossequio al precedente le può facilmente condurre a specializzarsi nell'arte del *distinguishing* e cioè di quelle inaudite acrobazie di cui sono maestri i giudici anglosassoni nell'eludere il vincolo cercando nel caso sottoposto al loro esame differenze rispetto a quello già deciso, contrabbandate come capaci di influire sulla ratio decidendi. In Prime riflessioni su recenti proposte di riforma del procedimento in cassazione, in *Judicium.it*, 2005.

riguarda una *quaestio iuris* diversa da quella precedente delle Sezioni Unite, ma che concretamente presenta il medesimo *petitum* sostanziale, portando la giurisprudenza ad intraprendere una strada diametralmente opposta a quella della certezza del diritto, ratio ispiratrice del vincolo delle Sezioni.

Questa obiezione, in linea teorica<sup>145</sup>, non appare significativa ove si consideri non v'è ragione di ipotizzare un atteggiamento del giudice delle Sezioni Semplici (o Tributaria), che, invece di rimettere pacificamente alle Sezioni Unite una questione giuridica che ritiene debba essere oggetto di ripensamento, con ordinanza motivata e con tutte le argomentazioni che ritiene opportune, decida di ricorrere ad “acrobazie” argomentative ed interpretative, pur di discostarsi con sentenza dalla precedente interpretazione delle Sezioni Unite. In questo modo ponendo in essere un ingiustificato e dispendioso accanimento nei confronti di quello che è, comunque, il collegio più autorevole previsto dal nostro ordinamento.

Si badi, peraltro, che, in virtù del meccanismo introdotto dalla novella a garanzia di quella sempre maggiore certezza del diritto perseguita dal legislatore delegato, anche le Sezioni Unite sono legate al vincolo reale della motivazione, con riferimento all'eventuale scostamento dall'ordinanza di remissione del giudice delle Sezioni Semplici

---

<sup>145</sup> In pratica, come visto al paragrafo 3.2 del capitolo secondo, la Sezione Tributaria pronunciandosi in materia di ammissibilità o meno di una richiesta di rimborso inviata dal contribuente ad un ufficio finanziario incompetente, ha aggirato il vincolo di remissione.

Piuttosto il punto debole del nuovo meccanismo sembra essere il rischio di un ulteriore allungamento dei tempi di conclusione del giudizio di Cassazione che come anticipato sono già smisurati.

Non può infatti negarsi che l'eventuale rinvio della lite dalle Sezioni Semplici alle Sezioni Unite allunghi la durata del giudizio davanti alla Corte di Cassazione ogniqualvolta, nell'ambito di una causa, si debba dirimere il contrasto giurisprudenziale individuato dalle Sezioni Semplici.

Ma si tratta di un prezzo necessario da pagare per ottenere i vantaggi dell'uniforme interpretazione del diritto oggettivo.

Lo stesso legislatore sembra esserne consapevole quando afferma che questo allargamento “*obbedisce all'esigenza di rafforzare l'efficacia della funzione nomofilattica*<sup>146</sup>”.

Ma è forse sfuggito che nel lungo periodo questa novella potrebbe invece alleggerire il lavoro della Corte in quanto contribuisce ad aumentare la capacità di incidere sugli orientamenti dei giudici di merito e scoraggiare la riproposizione di ricorsi già più volte respinti con chiare affermazioni di principio enunciate dalle Sezioni Unite.

I principi sono infatti destinati a proiettarsi sull'intero ordinamento giuridico al cui rispetto i giudici di merito ed anche le Sezioni Semplici sono tenuti per assicurare l'uguaglianza ermeneutica.

Questo obiettivo, se raggiunto, produrrà particolari effetti positivi proprio nella giurisdizione tributaria dove i ricorsi seriali, aventi nella maggior

---

<sup>146</sup>Relazione al d. lvo. 40/2006 .

parte dei casi per oggetto la stessa *questio iuris*, contribuiscono a formare l'enorme mole di pendenze.

Valutati i vantaggi e gli svantaggi di questa nuovo meccanismo interno alla Corte è ragionevole aderire a quella dottrina che ha favorito l'introduzione della norma in quanto rafforza di molto il valore persuasivo del precedente giurisprudenziale, che risulta così meno suscettibile di essere oggetto di frettolosi revirement, che notoriamente il più delle volte vanno a danno dei cittadini<sup>147</sup>.

#### **4 La legge 69/2009. La Sezione filtro**

L'art. 47 della legge n. 69/2009 non solo ha abrogato il quesito di diritto, ma ha anche introdotto nel nostro ordinamento, ispirandosi al modello francese della *formation restreintes*<sup>148</sup>, un vaglio preventivo sull'ammissibilità del ricorso per cassazione.

Si tratta di un meccanismo fondato sulla creazione di una speciale sezione composta da cinque giudici appartenenti ad ognuna delle sezioni della Corte.

In sostanza, si è dato vita ad una nuova sezione "filtro" riconoscendo legislativamente l'organo (chiamato struttura unificata) creato nel 2005 dal primo presidente della Corte per esaminare in via preliminare tutti i

---

147 Viola, Il vincolo delle Sezioni Unite nel d. lvo. 40/2006: ombre e luci, su [altalex.com](http://altalex.com), 2006.

148 Vedasi il paragrafo 6.4 del capitolo settimo per una spiegazione dell'istituto francese.

ricorsi, al fine di individuare cause di inammissibilità o improcedibilità, manifesta fondatezza od infondatezza, nonché per scoprire eventuali ricorsi con carattere seriale.

Al momento della sua istituzione all'interno della Corte<sup>149</sup> è stata attribuita alla nuova creatura un ruolo determinante nello smaltimento dell'arretrato ritenendo che *“il futuro della Cassazione civile dipenderà dal funzionamento della Sesta sezione prevista dalla l. n. 69/2009, che ha introdotto all'art. 376 c.p.c.<sup>150</sup> un filtro interno per la cui operatività è stato messo in opera un apposito sistema informatico”*.

Sul piano ordinamentale il nuovo meccanismo costituendo un limite all'accesso all'ultimo grado di legittimità ha sollevato il dubbio di compatibilità con la garanzia generalizzata del ricorso in cassazione per violazione di legge prevista dall'art. 111 della Costituzione.

Non mancano infatti i commentatori<sup>151</sup> che hanno sollevato il sospetto

---

149 Relazione del primo presidente della Corte all'inaugurazione dell'anno giudiziario 2011.

150 La norma prevede che “Il primo presidente, tranne quando ricorrono le condizioni previste dall'articolo 374, assegna i ricorsi ad apposita sezione, che verifica se sussistono i presupposti per la pronuncia in camera di consiglio ai sensi dell'articolo 375, primo comma, numeri 1) e 5). Se la sezione non definisce il giudizio, gli atti sono rimessi al primo presidente, che procede all'assegnazione alle sezioni semplici.

La parte, che ritiene di competenza delle sezioni unite un ricorso assegnato a una sezione semplice, può proporre al primo presidente istanza di rimessione alle sezioni unite, fino a dieci giorni prima dell'udienza di discussione del ricorso [disp. att. 139].

All'udienza della sezione semplice, la rimessione può essere disposta soltanto su richiesta del pubblico ministero o d'ufficio, con ordinanza inserita nel processo verbale

151 Sul rilievo determinante che, in quest'ambito, gioca l'art. 111, comma 7, Cost., v., ex multis, Carratta, Le nuove modifiche al giudizio in Cassazione ed il “filtro” di ammissibilità del ricorso, disponibile su [www.judicium.it](http://www.judicium.it), spec. § 1, Bove, Brevi riflessioni sui lavori in corso nel riaperto cantiere della giustizia civile, ibidem, § 14, nonché Consolo, Una buona novella al c.p.c.: la riforma del 2009 (con i suoi artt. 360-bis

della inevitabile illegittimità costituzionale di una disciplina legislativa che, *in apicibus*, faccia dipendere l'ammissibilità dell'impugnazione - e, così, la stessa formazione del giudicato - da una preventiva valutazione puramente discrezionale dell'organo giudicante.

L'obiezione è stata però smentita dalle Sezioni Unite che, in una delle prime sentenze<sup>152</sup> in cui ha fatto applicazione dell'istituto, ha precisato che *“in nome del principio di effettività della tutela giurisdizionale si deve attuare un adeguato bilanciamento tra diritto delle parti al ricorso per cassazione per violazione di legge, affermato dall'art. 111 Cost., e la concreta possibilità di esercizio della funzione di giudice di legittimità, garanzia a sua volta del principio di eguaglianza del cittadino di fronte alla legge (art. 3 Cost.)”*.

Ed aggiungendo che un tale bilanciamento sarebbe attuabile *“solo con un impiego economico”* del ricorso per Cassazione, *“che per ragioni intrinseche alla funzione richiede d'essere esercitata da un numero di giudici tale da consentire e non impedire la formazione di indirizzi interpretativi dotati, oltre che di persuasività, di tendenziale stabilità”*.

Il riferimento al bilanciamento da parte del massimo collegio appare quasi come una *excusatio non petita* dell'introduzione del nuovo meccanismo processuale volta a prevenire future eventuali eccezioni di illegittimità costituzionale dell'art. 360 bis c.p.c., che potrebbero essere sollevate dai

---

e 614-bis) va ben al di là della sola dimensione processuale, in Corr. Giur., 2009, spec. 739.

<sup>152</sup> Ordinanza 6 settembre 2010, n. 19051.

giudici della Sezione chiamata ad applicarlo direttamente

Sotto l'aspetto procedurale il filtro prevede che se il ricorso è ritenuto ammissibile viene rimesso al primo presidente della Corte per l'assegnazione. In caso invece di verifica negativa, la sezione utilizzando l'istituto della pronuncia in camera di consiglio previsto dall'art. 375 c.p.c., fissa l'udienza camerale della causa per risolvere la lite con rito abbreviato.

Il contraddittorio è garantito alle parti consentendo di presentare memorie e di essere sentite se compaiono. All'udienza il contribuente dovrà preparare argomenti per convincere la Corte non solo della fondatezza del ricorso, ma anche dell'assenza di cause di inammissibilità e improcedibilità. La deliberazione della Corte avviene con ordinanza sia per le decisioni di rito che di merito.

La scelta di questa forma provvedimentale di scarsa struttura rispetto alla sacralità della sentenza, consente di prescindere dal resoconto del fatto e ad esaurire il provvedimento con una motivazione il più possibile contratta (come previsto dall'art. 134 c.p.c.) .

E' interessante evidenziare come la sezione filtro diversamente da quella penale prevista dall'art. 610 c.p.c., non svolge solo un vaglio di ammissibilità, ma è chiamata ad un esame integrale dell'impugnazione ai fini di una definizione della causa nel merito.

La sezione filtro svolge infatti un esame dell'impugnazione, non solo in vista di una declaratoria di inammissibilità in rito, ma altresì ai fini della



sua definizione nel merito.

In questo suo ruolo però sembra interferire con le attribuzione delle altre sezioni e in particolare di quella Tributaria che, a differenza delle altre Sezioni Semplici, possiede una sua spiccata autonomia essendo al vertice di un giurisdizione caratterizzata da una materia specialistica che non può essere lasciata alla discrezionalità di giudici di altre giurisdizioni.

In altri termini, la nuova sezione non ha soltanto la mera funzione di individuare i ricorsi inammissibili, ma è a pieno titolo sezione ordinaria. Di conseguenza, essa ha la facoltà di definire anche nel merito le impugnazioni interferendo così con le attribuzioni delle altre sezioni Semplici e della Sezione Tributaria.

Può infatti accadere che la sezione filtro non definisca il giudizio, vale ad dire ritenga il ricorso principale e quello incidentale ammissibili (o non manifestamente fondati o infondati), e gli atti vengano trasmessi alla Sezione Tributaria che invece giudicando inammissibile il ricorso si porrebbe in evidente contrasto con la nuova sezione.

Una parte della dottrina,<sup>153</sup> subito dopo la novella, si era pronunciata nel senso di ritenere che la valutazione della sezione filtro esaurisse qualsiasi ulteriore spazio decisorio in capo alle altre sezioni.

Questa interpretazione avrebbe potuto addirittura generare una questione di legittimità costituzionale per violazione della garanzia del giudice naturale.

---

<sup>153</sup> M. Marinelli, Introduzione del filtro di ammissibilità, in Corr. Trib. n. 33/2009, 2702.

L'orientamento, in assenza di un espresso dettato normativo, non deve ritenersi in linea con l'autonomia decisoria delle sezioni della Corte e, in particolar modo di quella tributaria.

Si deve invece reputare che le sezioni ordinarie siano pur sempre integralmente investite delle decisione sul ricorso, avendo facoltà di rilevare il difetto di una condizione di ammissibilità o improcedibilità.

Nella dottrina tributaria le opinioni sui benefici apportati della nuova sezione filtro restano contrastanti.

Una parte ha espresso parere negativo ritenendo che risultati significativi di smaltimento dell'arretrato non sembrano raggiungibili limitando gli interventi normativi ad una riorganizzazione dell'esistente e nemmeno con una più spinta informatizzazione delle procedure.

Secondo questi commentatori gli aggiustamenti organizzativi possono alleviare, ma non certamente ridurre significativamente l'opprimente carico di lavoro che grava sulla Sezione Tributaria della Corte di Cassazione.

In altri termini questi commentatori<sup>154</sup>, pur dando un giudizio

---

154 Glendi C, "nutro seri dubbi che l'impiego di forme sintetizzate nella redazione delle decisioni (sentenze od ordinanze che siano) e la rigorosa applicazione delle remore formali previste dagli attuali artt. 366 (oltretutto forse anche meno restrittivo di alcune prassi applicative del principio di autosufficienza) e 366-bis (sulla formulazione del quesito di diritto e sulle indicazioni imposte riguardo motivazione omessa contraddittoria o insufficiente) possano costituire un efficace rimedio per una patologia di rigonfiamento in continua progressione, che alimenta, in effetti, un vero e proprio circolo vizioso, riducendo, per forza di cose, la valenza nomofilattica delle decisioni e così provocando incertezze, che, a loro volta, favoriscono l'indiscriminato accesso al terzo grado", *Processo tributario in cassazione: modelli comparato e filtri di selezione*, in *Giurisprudenza Tributaria*, 7/2008.

moderatamente positivo sul lavoro della sezione fino ad oggi, ritengono che la nuova creatura non può costituire la “panacea” di tutti i mali del giudizio di legittimità tributario.

Un'altra parte della dottrina<sup>155</sup>, a cui ci sentiamo di aderire, preme invece affinché il ruolo delle sezione filtro venga potenziato.

Secondo questi autori la funzione della sezione filtro non dovrebbe essere limitata solo all'eliminazione eliminare i ricorsi “difettosi”, ma dovrebbe essere rafforzata attribuendole maggiori poteri organizzativi nel classificare e ordinare per materia le controversie con l'obiettivo di contribuire a ripristinare la funzione nomofilattica della Corte.

Oggi invece la sezione filtro svolge una funzione meramente “negativa”, vale a dire è deputata solo ad occuparsi dei ricorsi (inammissibili o improcedibili) che non hanno alcuna rilevanza nomofilattica e che non avrebbero dovuto avere accesso alla Corte.

Si potrebbe invece consentire alla sezione filtro di ampliare il suo raggio di azione attribuendole una funzione “positiva” di selezione delle impugnazioni in categorie che andrebbero ordinate in base alla rilevanza nomofilattica del caso<sup>156</sup> abbandonando inoltre il criterio di esame

---

155 Russo R., Cassazione con filtro o senza filtro, priorità decisionale, funzione e organizzazione nomofilattica [www. Judicium.it](http://www.Judicium.it).

156 Secondo Russo la sezione dovrebbe essere chiamata a raccogliere e distribuire i ricorsi alle Sezioni tenendo conto dei livelli di rilevanza nomofilattica della questione. Al primo gradino dovrebbero essere raccolti i ricorsi che evidenzino un evidente conflitto giurisprudenziale all'interno della Sezioni della Corte rinviandoli prioritariamente alle Sezioni Unite al fine di dirimere il contrasto. Questi ricorsi pur avendo un grado di difficoltà elevato e quindi tempi di decisione maggiori dall'altro possiedono un alto valore esemplare evitando il sorgere di controversie della stessa fattispecie.

cronologico dei ricorsi.

Si giungerebbe così alla decisione prioritaria delle categorie di cause che hanno una spiccata valenza esemplare contribuendo a scoraggiare il sorgere di cause della stessa fattispecie.

Ne deriverebbe un contributo significativo allo smaltimento del contenzioso di legittimità in attesa di più incisive riforme legislative anche sul piano dell'incremento di organico.

#### **4.1 I nuovi motivi di inammissibilità del ricorso previsti dall'art. 360 *bis* c.p.c.**

Contestualmente all'introduzione della sezione filtro il legislatore ha previsto due nuovi motivi di inammissibilità del ricorso, quasi a voler fornire alla nuova sezione, ma anche alle sezioni ordinarie, nuovi strumenti legislativi su cui fondare le pronunce di inammissibilità.

Secondo una parte della dottrina a dispetto del titolo della norma ("motivi di inammissibilità del ricorso") la sanzione di inammissibilità dovrebbe colpire non il ricorso, ma i singoli motivi di gravame<sup>157</sup>.

In realtà pare preferibile l'interpretazione letterale della norma secondo

---

Al secondo dovrebbero essere ordinate le controversie meritevoli di rapida decisione per ragioni interessi contingenti (economiche, politiche, di contesto europeo e umanitarie).

Al terzo gradino dovrebbero essere inseriti i ricorsi in cui si chiede alla Corte l'esame delle singole fattispecie, in [www.judicium.it](http://www.judicium.it).

<sup>157</sup> M. Marinelli, Introduzione del "filtro di ammissibilità" e abolizione del quesito di diritto, in *Corr. Trib.*, n. 33/2009, 2702 ss.

cui la ammissibilità (o inammissibilità) colpisce il ricorso e non i singoli motivi<sup>158</sup>.

Le nuove cause si verificano:

- (i) quando il provvedimento impugnato ha deciso la questione di diritto in modo conforme all'orientamento della Corte e i motivi di ricorso non offrono elementi per discostarsi da tale orientamento e
- (ii) quando è manifestamente infondata la censura relativa alla violazione dei principi regolatori del giusto processo.

In sostanza, ai fini deflattivi del contenzioso di legittimità, è stato introdotto un nuovo vaglio preliminare per definire in rito quelle controversie che presentano motivi di ricorso per violazione di legge processuale e sostanziale palesemente infondati<sup>159</sup>.

#### **4.1.1 Segue: il n. 1 dell'art. 360-bis**

Per quanto concerne il primo motivo di inammissibilità, contenuto in una norma di difficile lettura e piuttosto generica nell'individuare la sua portata applicativa, si è voluto imporre al ricorrente l'onere di un preventivo e attento vaglio riguardo l'uniformità o meno delle questioni di diritto decise dal provvedimento impugnato rispetto all'orientamento della Suprema Corte.

---

<sup>158</sup> In questo senso anche A. Briguglio in Chi ha paura del filtro?, in Judicum.it.

<sup>159</sup> In questo senso anche S. Menchini, in La Riforma della giustizia civile, Edizioni 69-2009, Utet Giuridica.

Con la conseguenza che, se il provvedimento impugnato è conforme all'orientamento della Corte, il superamento dell'ostacolo di ammissibilità del motivo dipenderà dalla validità degli argomenti per confermare o mutare l'orientamento stesso, in mancanza dei quali il ricorso sarà dichiarato inammissibile senza alcun particolare obbligo da parte della sezione (filtro, Semplice o Tributaria) della Corte di soffermarsi nell'esame del motivo stesso.

Il ricorso verrà quindi dichiarato ammissibile quando i motivi in esso contenuti riguardano nuove fattispecie o offrano elementi tali per consentire ai giudici il mutamento del proprio orientamento prevedendo così una interpretazione evolutiva della giurisprudenza.

In sostanza, l'obiettivo della novella è di raggiungere una fortissima valorizzazione del precedente che sembra, ancora una volta, avvicinare il nostro ordinamento a quelli del *common law* e al principio dello *stare decisis*.

E' noto infatti che nel nostro sistema giudiziario il giudice non è tenuto in alcun modo ad uniformare la sua interpretazione a quella di precedenti pronunce. Alla luce di questo intervento però il precedente, e il principio di diritto di cui è portatore, assume un carattere per certi versi normativo venendo applicato ad una diversa fattispecie in fatto, ma analoga in diritto. In altri termini, dal precedente si ricava in via di interpretazione una norma giurisprudenziale applicabile al caso concreto.

In questa prospettiva, come ha notato la dottrina<sup>160</sup>, si pone però nel nostro ordinamento il problema di chiarire (a) quando una giurisprudenza dà vita ad un vero e proprio orientamento e (b) se i precedenti conformi della Corte devono essere unanimi o soltanto prevalenti per costituire un orientamento.

Spetterà alla Cassazione fornire i criteri di giudizio valutando di caso in caso la presenza o meno di un orientamento consolidato applicabile o meno alla materia da decidere.

Viene però da chiedersi cosa accadrà nell'ambito del giudizio di legittimità tributario dove, come si è visto<sup>161</sup>, orientamenti contrastanti sulla stessa questione sono sorti anche tra gli stessi collegi che compongono la quinta sezione.

Il rischio è che questo strumento resti inefficace, almeno nell'ambito tributario, fin quando si formerà una giurisprudenza uniforme e coerente.

Ulteriore obiettivo della novella è di forzare il ricorrente ad un attento vaglio dei precedenti al fine di escludere la presentazione di impugnazioni ripetitive o di argomentare in modo convincente sull'unicità-difformità del caso dal precedente.

Qui però si apre un problema sottovalutato al momento della novella, vale a dire l'esigenza della conoscibilità o pubblicità legale del precedente da parte del ricorrente e del controricorrente.

---

<sup>160</sup> In questo senso anche S. Menchini, in *La Riforma della giustizia civile*, Edizioni 69-2009, Utet Giuridica.

<sup>161</sup> Si veda il secondo capitolo per alcuni esempi.

Anche la Corte<sup>162</sup> ha recentemente ricordato l'importanza di questo tema affermando che *“il privato ha il diritto di sapere con certezza quali siano le regole in vigore nei momenti in cui agisce, siano esse legali o giurisprudenziali”*.

Pertanto la conoscibilità del precedente è garantita dall'art. 24 della Costituzione, oltre che dagli artt. 6 e 13 Convenzione Europea sui Diritti dell'Uomo (CEDU) in quanto presupposto per l'esercizio del diritto di difesa.

Nell'odierna organizzazione dell'ordinamento giudiziario delle corti di merito non è previsto però alcun sistema di pubblicità ufficiale e certificata che si occupi di divulgare gli orientamenti unitari su questioni di diritto. Allo stesso modo anche all'interno della Corte di legittimità non è stata istituita una struttura preposta alla pubblicità delle decisioni.

L'ufficio del massimario non ha tra le sue missioni le certificazioni dei testi integrali delle sentenze, limitandosi a riportare le massime con le inevitabili incompletezze nel redigere la sintesi.

Oggi, come i professionisti del settore giudiziario ben sanno, la ricerca dei precedenti è lasciata all'abilità e all'intraprendenza delle parti.

Sarebbe quindi opportuno che la Corte si adoperasse per instaurare un sistema di pubblicità dei precedenti organizzandoli per materia e tipologia della questione di diritto.

Un altro punto debole della nuova disciplina è costituito dal fatto che nella

---

<sup>162</sup> Cass. 22 marzo 2011, n. 6514.



decisione di inammissibilità viene in rilievo una valutazione di carattere sostanziale che evidentemente presta il fianco a decisioni altamente discrezionali del giudice.

In altri termini, la nuova causa di inammissibilità comporta un controllo del magistrato sul contenuto dei motivi di ricorso che non è, come nelle altre categorie di inammissibilità<sup>163</sup>, meramente formale-rituale, ma implica una vera e propria valutazione sulla meritevolezza delle censure sotto il profilo nomofilattico.

Il legislatore avrebbe più opportunamente potuto ricondurre queste ipotesi all'interno della categoria dell'infondatezza del merito. Questa considerazione è condivisa dalla maggior parte della dottrina secondo cui nuova la fattispecie, pur se inserita nell'alveo dell'inammissibilità<sup>164</sup>, disciplina "di fatto" una ipotesi di manifesta infondatezza sostanziale nel merito dei motivi di ricorso.

In questo stesso senso anche le Sezioni Unite<sup>165</sup> hanno affermato che *"non sopporti di essere qualificato come di inammissibilità il risultato del giudizio, se verta su un o getto, di cui la prima componente, in funzione dell'accertamento di un vizio di violazione di norma di diritto sia la*

---

163 Nel ricorso per cassazione la inammissibilità è prevista quando: il ricorso o il controricorso non sia sottoscritto da un avvocato cassazionista (art. 665 c.p.c.), si verifica violazione della forma contenuto del ricorso (artt. 366 – 370 c.p.c.); il ricorso è proposto oltre il prescritto termine di decadenza; vi è carenza delle condizioni dell'impugnazione (interesse ad agire e legittimazione ad impugnare).

164 Poli, Il cd. Filtro di ammissibilità del ricorso per cassazione, in Riv. Dir. Proc. 2009, pp. 1601 – 1614.

165 Cass. 6 settembre 2010, n. 19051.

*relazione di conformità o difformità tra interpretazione accolta dal giudice di merito a proposito delle norme applicate ed interpretazioni delle stesse , quale risulta dalla giurisprudenza di legittimità...La Corte rigetta il ricorso, perche manifestamente infondato, se, al momento in cui pronuncia la decisione di merito si presenta conforme alla propria giurisprudenza ed il ricorso non prospetta argomenti per modificarla”.*

E' evidente che il massimo collegio, senza mediare come spesso accade, ha fornito una interpretazione correttiva della disposizione dell'art. 360 bis n. 1 c.p.c. riscrivendo il dettato legislativo. In tal modo si è però esposta a contestazioni sotto l'aspetto costituzionale proponendo una rilettura della norma secondo principi non ricavabile dal tenore letterale.

Inoltre, la scelta del legislatore ha conseguenze anche sotto l'aspetto più strettamente processuale ove si consideri che solo in ipotesi di pronuncia di inammissibilità troverà applicazione l'art. 334 c.p.c. in materia di impugnazioni incidentali tardive.

Sarebbe quindi opportuno un intervento normativo che trasformi il requisito di ammissibilità in questione di merito da deliberarsi in camera di consiglio, aggiungendo anche la previsione di una specifica ipotesi di responsabilità aggravata diretta a sanzionare la parte che proponga ricorso non adeguatamente motivato rispetto agli ordinamenti giurisprudenziali censurati.

#### **4.1.2 Segue: il n. 2 dell'art. 360-bis**

Quanto alla seconda ipotesi d'inammissibilità del ricorso per cassazione ex art. 360-bis c.p.c. l'equivoca formula, secondo cui tale inammissibilità dovrebbe emergere dalla manifesta infondatezza della censura relativa alla violazione dei principi regolatori del processo, ha da subito determinato interpretazioni contrastanti sulla portata applicativa della norma.

Il dettato legislativo, dai contorni assai labili e incerti, è totalmente privo di riscontro normativo dentro e fuori il codice di rito civile e del d.lgs. n. 546/1992.

Individuare quali siano, in concreto, i “principi regolatori del giusto processo”, e in particolare i principi regolatori del giusto processo tributario, è operazione ermeneutica alquanto ardua. Dovrebbe prioritariamente farsi riferimento ai generali canoni degli artt. 24 e 111 Costituzione e a quelli che, su questa base, si ritengono essere i valori fondamentali della giurisdizione civile (il principio della domanda, il contraddittorio, la legittimazione, il giudicato ecc.). Si tratta, tuttavia, di principi e valori che diventano evanescenti quando si tratta di ancorare agli stessi il giudizio circa l'ammissibilità/inammissibilità dell'impugnazione di ultimo grado.

D'altronde, nella concreta e attuale prassi della articolazione dei motivi di ricorsi in cassazione nel processo civile e tributario non è affatto frequente l'invocazione di siffatti principi regolatori del processo.

La norma, colpendo i ricorsi manifestamente infondati con i quali sono

denunciati *errores in procedendo* relativi a violazioni di ordine processuale, sembrerebbe pleonastica e superflua potendo trovare collocazione nel n. 1 dell'art. 360 bis c.p.c all'interno delle questioni di diritto che pongono in discussione l'interpretazione e l'applicazione delle norme processuali.

Ma ad una più attenta analisi alla norma può forse essere attribuito un significato di politica del diritto.

Il legislatore ha voluto evidenziare il ruolo dei principi regolatori del giusto processo nel giudizio di cassazione ai fini della validità della decisione collocandoli all'interno della più generale categoria degli *errores in procedendo*<sup>166</sup>.

Analizzando il panorama giurisdizionale europeo, sembra che il nostro legislatore si sia ispirato ai modelli austriaco e tedesco.

Nel primo infatti è previsto che l'impugnazione in ultimo grado è ammissibile se la questione giuridica ha importanza di principio o la decisione della Corte Suprema è richiesta per promuovere un'interpretazione evolutiva delle norme vigenti o al fine di assicurare l'uniformità della giurisprudenza.

La Corte Suprema austriaca<sup>167</sup> (*Oberster Gerichtshof*) ha chiarito che i

---

<sup>166</sup> In questo senso vedi S. Menchini, in *La Riforma della giustizia civile*, Edizioni 69 2009, Utet Giuridica.

<sup>167</sup> V. amplius la giurisprudenza citata in *klauser-kodek*, ZPO (2006-2008), Wien, 2008, sub § 502, lett. E, n. 111 ss. Ad es., si sono ritenute meritevoli di una decisione sul merito – perché concernenti questioni in procedendo riconducibili le istanze di Revision della sentenza d'appello con cui si deduca la violazione di un precedente giudicato da parte del giudice o una nullità processuale insanabile – sul tipo di quelle previste dal § 477 ZPO

vizi di procedura capaci di superare tale vaglio di meritevolezza sono solo quelli derivanti dalla violazione dei “principi cardine del diritto processuale” che possono equipararsi ai principi regolatori richiamati dall’art 360 n. c.p.c.

Nel sistema tedesco, in modo analogo, è stabilito che contro le sentenze d'appello è ammissibile ricorso se la decisione dipende dalla risoluzione di una questione di diritto sostanziale o processuale che ha una rilevante importanza per l'uniformità, la certezza o l'evoluzione del diritto.

La norma è stata interpretata dalla giurisprudenza di legittimità e costituzionale tedesca nel senso che il gravame in ultimo grado deve sempre ritenersi ammissibile allorquando l'errore procedurale censurato concreti una violazione di quei fondamentali diritti e garanzie processuali che, nell’ordinamento italiano corrispondono ai "principi regolatori del giusto processo"<sup>168</sup>.

Deve però rilevarsi che un simile filtro è stato applicato nel sistema

---

(ad. es., nullità derivanti da vizi di costituzione del giudice, difetto di giurisdizione, gravi violazioni del contraddittorio o del diritto di difesa della parte) – oppure ancora l’errata applicazione delle norme sulla rimessione della causa dal giudice d’appello a quello di primo grado. Viceversa, si è ritenuto che, in linea di principio, non sussista una questione processuale d’interesse generale quando – con l’impugnazione di ultimo grado – si censuri l’interpretazione da parte del giudice d’appello del contenuto di un atto processuale (ad es., di quello introduttivo del giudizio) o di un provvedimento giudiziale oppure si deducano delle anomalie nella formula del giuramento utilizzata per la deposizione del testimone o per il conferimento dell’incarico al consulente tecnico d’ufficio.

168 In tal caso il *Bundesverfassungsgericht* ritiene che si debba sempre ammettere la Revision anche e soprattutto al fine di preservare la Corte costituzionale dall’eventualità di un ricorso diretto del singolo (c.d. *Verfassungsbeschwerde*), leso nei propri diritti costituzionali da atti del pubblico potere.

giurisdizionale austriaco e tedesco in quanto nei rispettivi ordinamenti non è presente una disposizione che garantisce sempre il ricorso per cassazione come quella prevista dall'art. 111, comma 7, della nostra Carta fondamentale.

Ciò implica che l'introduzione di questa regola nel nostro ordinamento pone il problema di circoscrivere quale sia la reale portata del nuovo art. 360 bis n. 2 c.p.c.

Da un parte della dottrina è stata proposta una lettura riduttiva della norma, secondo la quale l'inammissibilità si avrebbe sol quando sia stata proposta una censura relativa alla violazione di principi regolatori del giusto processo.

In sostanza gli unici *errores in procedendo* ammissibilmente censurabili in cassazione sarebbero quelli concernenti la violazione dei precetti attuativi dei principi regolatori del giusto processo e non già, invece, di tutte le norme processuali complessivamente evocate dai nn. 1, 2 e 4 dell'art. 360 c.p.c.

Si tratta, tuttavia, di una ricostruzione che non sembra condivisibile. Essa, infatti, impone una selezione contenutistica, tra violazioni che attentano o no alla giustizia del processo, assai difficile e, all'atto pratico, pure arbitraria.

Dall'altra, una interpretazione estremamente ampia della regola, ritiene che le norme processuali concorrono sempre e intrinsecamente ad attuare, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 111 Cost., il giusto processo regolato

dalla legge, nel cui alveo rifluisce pure la garanzia di una motivazione della sentenza esauriente e completa.

Quindi, tutte le dedotte violazioni della legge processuale, a prescindere da un loro collegamento intenso con i principi regolatori del giusto processo, meritano l'esame da parte della Cassazione.

Ciò, purché non si tratti di censure in procedendo manifestamente infondate perché, già prima facie, del tutto inammissibili o perché concernenti vizi procedurali privi in concreto di qualsiasi efficienza causale e, così, incapaci di tramutarsi in una causa di nullità della pronuncia gravata.

## **5 Il decreto legge 2012, n. 83. La novella all'art 360, n. 5, c.p.c.**

L'ultima delle riforme che ha riguardato la Suprema Corte è stata portata a compimento con il decreto legge<sup>169</sup> n. 83/2012.

Ancora una volta, l'obiettivo perseguito dalla novella è di diminuire i carichi di lavoro della Corte di legittimità e così ripristinare a pieno la sua funzione nomofilattica. Come ha notato la dottrina<sup>170</sup> la Corte e il legislatore “*sono ormai ossessionati dall'idea di deflazionare a tutti i costi il giudizio di legittimità*”.

---

<sup>169</sup> La scelta del decreto legge è di per sé inappropriata. Il decreto legge è un provvedimento provvisorio avente forza di legge, adottato in casi straordinari di necessità e urgenza dal Governo, ai sensi dell'art. 77 della Costituzione della Repubblica Italiana.

<sup>170</sup> Sassani B., La logica del giudice e la sua scomparsa in cassazione, [www.judicium.it](http://www.judicium.it)

L'intervento ha riguardato il sindacato del vizio di legittimità sulla motivazione, il quale subisce due esclusioni e un ridimensionamento.

Il ridimensionamento è stato attuato tramite una riformulazione della tipologia di vizi motivazionali deducibili ai sensi dell'art. 360, n. 5 c.p.c.. Quest'ultima norma consente ora il ricorso per cassazione nel caso di *“omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti”*.

Rispetto alla vecchia formulazione sono scomparsi tanto i riferimenti all'insufficienza o contraddittorietà, quanto la stessa parola motivazione<sup>171</sup>.

E' curioso notare come la norma viene riscritta per la terza volta dall'entrata in vigore del codice e stranamente l'ultima formulazione costituisce un *remake* della versione originaria. La stessa relazione al decreto chiarisce che *“Con tale modifica, si ritorna, quindi, al testo anteriore alla novella codice processuale civile introdotta dalla legge n. 581 del 1950”*.

In particolare il legislatore nel 1950 aveva previsto tra i motivi di ricorso *“l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti”*.

Allora, come oggi, la formula era frutto di un compromesso del legislatore

---

171 L'art. 360 c.p.c. n. 5 dopo la novella afferma: “Le sentenze pronunciate in grado di appello o in unico grado possono essere impugnate con ricorso per cassazione:...5) per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti”. Il precedente testo prevedeva invece : 5) per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio”.



rispetto alla proposta di una parte degli operatori di sopprimere totalmente il vizio di motivazione. Vizio che era stato elaborato autonomamente dalla giurisprudenza della suprema Corte nei decenni precedenti nel silenzio del codice del 1865.

La norma ebbe vita brevissima poichè nel 1950 il legislatore novellò nuovamente l'art. 360 c.p.c. sostituendovi la dizione “*omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, prospettato dalle parti o rilevabile d'ufficio*”.

Formula che è rimasta intatta sino al 2006 quando la d. lgs. n. 40, allo scopo di restringere l'accesso alla Corte, l'ha cambiata “*in omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio*”.

Quest'ultima modifica è stata incapace di snellire il flusso dei ricorsi e così nel 2012 il legislatore ha pensato di tornare alla originaria formulazione nel dichiarato intento di proteggere la Cassazione “*dall'abuso dei ricorsi basati sul vizio di motivazione non strettamente necessitati dai precetti costituzionali*”<sup>172</sup>.

La novella, come hanno osservato i primi commentatori e la magistratura, non appare particolarmente funzionale alla diminuzione del carico dei ricorsi in quanto i casi di motivazione insufficiente o contraddittoria, denunciati da soli indipendentemente dalla censura di *errores in iudicando* o *in procedendo*, sono numericamente limitati.

---

<sup>172</sup> Così la relazione al decreto legge 83/2012.

L'obiettivo di migliorare i tempi di decisione della Corte liberandola di una consistente parte dei ricorsi non sembra quindi poter essere raggiunto efficacemente con questo intervento.

Inoltre, la novella sembra inoltre avere profili di dubbia costituzionalità in relazione all'art. 111 della Costituzione costituendo un limite per il contribuente all'impugnazione della sentenza caratterizzata da una motivazione contraddittoria.

Al cospetto di questi casi è ragionevole prevedere che un senso di giustizia insito nel lettore porterà ad estenderle maglie della nozione di motivazione apparente, riconducendo il vizio alla violazione del contenuto della sentenza (ex art. 132 c.p.c.) tramite la deduzione del vizio di nullità della sentenza (art. 360 c.p.c., n. 4).

Questo escamotage è stato già usato dalla Corte sotto il codice civile del 1865 in cui i giudici di legittimità giunsero a sindacare il vizio di motivazione sulle questioni di fatto dichiarando ammissibile la censura sotto il profilo del difetto di motivazione come requisito di forma contenuto della sentenza.

Oppure come ha evidenziato altra dottrina poiché l'obbligo di motivazione è costituzionalmente garantito, vi dovrà per forza essere una motivazione coerente nella sentenza. In mancanza sarà facile invocare il controllo della Suprema Corte per violazione di legge (costituzionale)<sup>173</sup>.

---

<sup>173</sup> M. De Cristofaro, Appello e cassazione alla prova dell'ennesima riforma urgente: quando i rimedi peggiorano il male (considerazioni di prima lettura del d.l. n. 83/2012) [www.judicum.it](http://www.judicum.it).

Sotto ulteriore profilo va notato, la formula attuale prevede che la censura riguardi “*l’omesso esame un fatto decisivo*” non facendo altro che sottendere al vizio di motivazione poiché solo da questa si può dedurre l’omesso esame di un fatto decisivo.

In sostanza, nel modo in cui è formulata la norma non sembra quindi sottrarre alla Corte un sindacato sulle regole giuridiche di accertamento del fatto, a cominciare proprio da quelle relative alle violazioni istruttorie. Con la conseguenza che si continuerà a fare ricorso per omessa valutazione di una risultanza istruttoria decisiva.

Se questa previsione si avvererà la riforma verrà svuotata di contenuto e il motivo di impugnazione “uscito dalla porta rientrerà dalla finestra”.

Insomma come ha sostenuto una parte della dottrina citando Shaskpeare “*molto rumore per nulla*<sup>174</sup>”.

D'altronde la Cassazione da oltre 150 anni, a dispetto degli scenari normativi, ha sempre continuato a svolgere il sindacato sulla motivazione. La storia del giudizio di legittimità dimostra che il controllo di legittimità della motivazione è insensibile al dato normativo.

Occorre invece riflettere se questo sindacato che il legislatore tenta di imbrigliare, costituisca realmente un male da combattere, o se diversamente la continuità storica dell’operato della Corte non dimostri la naturale appartenenza al giudizio di legittimità.

---

174 M. Fornaciari, Ancora una riforma dell’art. 360 n. 5 c.p.c.: basta per favore basta! In [www.judicium.it](http://www.judicium.it)

L'operato della Corte appare condividibile ove si consideri che il sindacato circa la ricostruzione di un fatto non significa entrare nel merito di tale ricostruzioni, vale a dire una autonoma valutazione del fatto da sovrapporre a quella del giudice del grado precedente, ma bensì significa al contrario il controllo della correttezza del ragionamento seguito in proposito dal giudice di merito.

Risulta più chiaro che il sindacato in questione non è un giudizio di fatto, ma a pieno titolo di legittimità e quindi attribuibile alla Cassazione.

#### **6 *Quid iuris* al giudizio di legittimità tributario?**

Passando ora ad analizzare agli effetti del decreto legge n. 83/2012 nell'ambito della giurisdizione tributaria va evidenziato che la novella assume una particolare rilevanza storica e sistematica in quanto il giudizio di legittimità civile e quello tributario sono disciplinati in modo diverso.

Con un emendamento "saltato fuori" soltanto in sede di conversione del decreto legge<sup>175</sup>, viene stabilito che "*le disposizioni di cui al presente articolo non si applicano al processo tributario di cui al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546*".

In sostanza, il legislatore esclude l'applicazione delle disposizioni processuali contenute nel decreto n. 83/2012 al processo fiscale di

---

175 Il comma 3-bis dell'art. 54 del D.L. n. 83/2012, apportato in sede di conversione sulla base dell'emendamento 54.17 del 19 luglio 2012 presentato dall'onorevole Strizzolo del Partito Democratico.

legittimità, limitandone quindi gli effetti al giudizio civile.

La decisione ha suscitato fin da subito un acceso dibattito in dottrina sulla reale ed effettiva portata applicativa della deroga.

Le opinioni dei prmissimi commentatori si dividono tra

- chi ritiene che il processo fiscale è stato coerentemente “immunizzato” dalla novella dell’art. 360 n. 5 c.p.c. tenuto conto delle peculiarità storiche, sistematiche e ordinamentali che lo contraddistinguono;
- chi invece sostiene che non può esistere un procedimento speciale di legittimità tributario diverso da quello civile.

I sostenitori<sup>176</sup> della prima tesi affermano che la scelta del legislatore è stata determinata dalla struttura speciale e compiuta del processo tributario che resiste “*alle nuove infiltrazioni disciplinari introdotte per il processo civile*”.

Sotto il profilo storico va ricordato che l’ampliamento al sindacato completo sulla motivazione ex art. 360 n. 5 c.p.c nel giudizio di legittimità fiscale è stato conquistato solo con l’entrata in vigore del d. lgs 546/92<sup>177</sup>, dopo che le Sezioni Unite della Corte di Cassazione<sup>178</sup> avevano limitato (a) alla mancanza della motivazione o (b) alla sua totale illogicità la deducibilità di tale motivo per tutte le decisioni dei giudici speciali, compresi quindi quelli tributari.

---

<sup>176</sup> Glendi C., Novità sul ricorso per cassazione nel processo civile (e in quello tributario?), in *Giurisprudenza Tributaria*, 11/2012.

<sup>177</sup> Come illustrato al paragrafo 5 del capitolo primo.

<sup>178</sup> 16 maggio 1992 n. 5888.

Pertanto secondo questi autori *“l’abrogazione del sindacato sulla motivazione non potrebbe aver luogo in forme criptiche o indirette”*, come quelle contenute nel decreto n. 83/2012, ma richiederebbe un intervento esplicito dell’autore delle leggi.

E’ interessante notare come questa argomentazione sia stata espressa anche durante il dibattito sull’emendamento tenutosi nella Commissione Parlamentare Giustizia della Camera in cui uno dei membri dell’adunanza<sup>179</sup> ha sottolineato che *“la necessità che interventi di riforma del processo abbiano luogo attraverso una trattazione organica e compiuta nell’ambito di appositi provvedimenti, debitamente esaminati in sede parlamentare”*.

Tra gli interpreti favorevoli alla deroga<sup>180</sup> vi è però anche chi ha osservato la contraddittorietà dell’intervento legislativo che, se da un lato, punta a ridurre il carico di lavoro della Corte, dall’altro, esclude *“dagli sperati effetti benefici”* della novella la Sezione Tributaria, destinataria di quasi un terzo dei ricorsi complessivi.

Sul piano strettamente pratico e professionale deve rilevarsi che l’aver “immunizzato” il processo tributario di legittimità dall’applicazione della novella avrà considerevoli effetti sugli avvocati cassazionisti, abituati negli ultimi anni a dedurre il motivo di legittimità sulla motivazione in modo speculare a quello previsto per il rito civile.

---

<sup>179</sup> Intervento dell’On. Antonio Leoni del Popolo della Libertà. [www.camera.it](http://www.camera.it)

<sup>180</sup> Russo R., Dialoghi sulle impugnazioni civili al tempo della spending review. [www.judicium.it](http://www.judicium.it)

Per la prima volta, con l'entrata in vigore del decreto, la redazione della censura assumerà caratteristiche diverse nel ricorso tributario e in quello civile.

In sostanza, in presenza di sentenze di giudici civili, il ricorso per cassazione dovrà essere proposto osservando la nuova formulazione dell'art. 360 n. 5 c.p.c. che consente la censura *“per l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti”*; mentre, invece, qualora si tratti di sentenze di giudici tributari di appello, l'impugnativa per cassazione continuerà a seguire la vecchia formulazione della norma, potendosi quindi dedurre anche *“l'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio”*.

Altri commentatori<sup>181</sup> invece dissentono dalla decisione del legislatore di mantenere la facoltà di dedurre l'insufficiente o la contraddittoria motivazione solo avverso le sentenze delle Commissioni Tributarie Regionali.

Secondo questa dottrina pare difficile individuare un giudizio tributario di cassazione, distinto dall'ordinario giudizio di legittimità civile in quanto l'espresso richiamo alla norme processuali del codice di procedura civile, contenuto nell'art. 62, primo comma, D.Lgs. n. 546/1992, è da sempre

---

181 Pizzonia G., Norme del codice di procedura civile applicabili al processo tributario. La novella del 2009 e le misure successive. Relazione al corso di aggiornamento dei magistrati tributari tenuta il 28 settembre 2012 presso l'Università Mediterranea, Reggio Calabria, in [www.giustizia-tributaria.it](http://www.giustizia-tributaria.it).

considerato “*un rinvio dinamico*” alla fonte codicistica ed ai suoi sviluppi. Ne consegue che le modifiche al procedimento in cassazione si dovrebbero applicare indistintamente a tutti i relativi procedimenti, a prescindere dalla giurisdizione civile o tributaria della sentenza impugnata.

Nello stesso senso altri teorici hanno rilevato<sup>182</sup> che l’esclusione avrà l’effetto di introdurre nel sistema “*un inaccettabile doppio binario del processo di legittimità (quello civile più ristretto e quello tributario immutato) che certamente provocherà forti critiche e non pochi dubbi di legittimità*”.

A questo orientamento sembra aver aderito l’avvocatura generale della Corte di Cassazione<sup>183</sup> che, tramite uno dei suoi più autorevoli membri, ha affermato che “*la questione è complessa perché, alla luce delle disposizioni contenute nel d.lgs 546/92 non esiste un rito tributario per il ricorso per cassazione, per il quale vi è un rinvio ricettizio al c.p.c.. E’ la stessa metodologia applicata alla precedente novella del 2009 a far propendere per la tesi della estensione al processo tributario delle nuove disposizioni relative alla corte di cassazione.*

*I presupposti del criterio di specialità (assenza di una disciplina specifica*

---

182 D’Andrea S., Decreto Crescita, Il giudizio per Cassazione, Pratica Fiscale e Professionale, Ipsoa, 33/2012, 37.

183 Ceniccola R. (avvocato della procura generale della Corte di Cassazione), Applicabilità al rito tributario delle recenti modifiche in tema di appello e ricorso per cassazione”, Intervento al corso di aggiornamento dei magistrati tributari della Lombardia, Milano, 23 novembre 2012, [www.giustizia-tributaria.it](http://www.giustizia-tributaria.it).



*– compatibilità), cui si fece riferimento in quella occasione per segnare il confine tra disposizioni applicabili e non, sussistano entrambi anche nel caso in esame”.*

Appare importante considerare quindi che le prime prese di posizione all'interno della Corte di Cassazione sembrano orientate a ritenere applicabile al processo tributario la nuova formulazione dell'art. 360 n. 5 c.p.c.

Nell'opinione di chi scrive, in attesa che il legislatore chiarisca la reale portata applicativa della novella al giudizio di legittimità tributario e non potendosi certamente escludere che nel frattempo qualche audace pronunzia della Sezione Tributaria ritenga applicabile il nuovo art. 360 n. 5 c.p.c. al giudizio di legittimità tributario, sarà senz'altro preferibile formulare i motivi di ricorso secondo la nuova formulazione della norma onde evitare future “mattanze” delle impugnazioni.

In ogni caso è sotto il profilo sistematico e ordinamentale che la scelta del legislatore assume una particolare rilevanza poiché, rispetto alle precedenti novelle al giudizio di legittimità fin qui analizzate, viene attuata una espressa distinzione tra rito di legittimità civile e fiscale.

La deroga normativa mostra chiaramente il riconoscimento da parte del legislatore della peculiarità soggettiva e oggettiva della struttura del processo tributario e, in particolar modo, del suo ultimo grado di legittimità.

Dopo questo intervento legislativo pare potersi affermare che il tasso di

autonomia e indipendenza ormai raggiunto dalla giurisdizione tributaria rispetto a quella ordinaria è ormai (quasi) massimo all'interno dell'ordinamento giurisdizionale.

I tempi sembrano maturi affinché l'opera venga completata con il riconoscimento sul piano costituzionale della giurisdizione tributaria al fianco di quella ordinaria e amministrativa<sup>184</sup>.

## **7. La doppia conforme**

La seconda modifica apportata dalla legge 83/2012 concerne l'esclusione della deducibilità del vizio di motivazione nel ricorso per cassazione nel caso in cui (a) l'inammissibilità dell'appello sia stata fondata sulle stesse ragioni di fatto di cui alla sentenza di primo grado impugnata<sup>185</sup> ovvero (b) qualora l'appello sia stato rigettato a cognizione ordinaria (con sentenza) per le stesse ragioni.

In altri termini, l'ipotesi riguarda i casi in cui la Corte di appello giudica condivisibili le ragioni di fatto su cui si è fondata la decisione impugnata e su queste basi non ammetta l'appello.

In questa situazione, che tecnicamente viene definita "doppia conforme" a

---

<sup>184</sup> La proposta verrà articolata in maggiore dettaglio nel paragrafo 5 del capitolo settimo.  
<sup>185</sup> L'art. 360 c.p.c. n. 5 dopo la novella afferma: Le sentenze pronunciate in grado di appello o in unico grado possono essere impugnate con ricorso per cassazione:...5) per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti. Il precedente testo prevedeva invece: 5) per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio.

causa della doppia pronuncia sui fatti di causa, è oggi sbarrata la strada di qualsiasi sindacato di legittimità sulla motivazione in fatto della sentenza di primo grado.

Questa modifica era stata già proposta dal governo nel 2009<sup>186</sup> e cassata dal Senato della Repubblica a seguito delle critiche della dottrina<sup>187</sup> e dei professionisti.

Tra i motivi di opposizione alla modifica vi era (è) principalmente la prospettiva di una conferma delle sentenze di primo grado con motivazione *per relationem* che rischia di privare l'appello della sua specifica funzione di garanzia di revisione a cognizione piena del giudizio di fatto.

Sotto questo profilo si potrebbe prospettare una violazione anche del diritto di difesa dell'appellante in quanto l'accesso in cassazione viene sbarrato in presenza di una doppia conforme in cui la seconda decisione è semplicemente deliberativa a cognizione meramente sommaria.

Ed ancora una parte dei commentatori ha opinato che la novella è irragionevole in quanto assoggetta allo stesso trattamento (a) la pronuncia di inammissibilità dell'appello e (b) il rigetto dell'appello a cognizione ordinaria (con sentenza), tanto più che si preannunciano ordinanze

---

<sup>186</sup> Giova ricordare che nel 2009 alla Camera dei deputati l'introduzione della doppia conforme non era stato frutto di studio e riflessione da parte del governo ma bensì frutto di un "raid" dell'opposizione al governo Berlusconi IV diretta a perseguire il risultato politico di sottomettere su qualunque questione la maggioranza parlamentare.

<sup>187</sup> In questo senso anche A. Briguglio in "Chi ha paura del filtro?", in *Judicum.it*

d'inammissibilità succinte<sup>188</sup>.

In altri termini, sorprende che vengano poste sullo stesso piano due situazioni totalmente diverse quella dell'appello esaminato nel merito (a cognizione ordinaria) e quello dell'appello dichiarato inammissibile con ordinanza succintamente motivata per ragioni inerenti alle questioni di fatto poste a base della decisione impugnata.

Per quanto concerne gli effetti di questa novella al giudizio di legittimità tributario, come anticipato, la legge n. 83/2012 parrebbe essere categorica nell'escluderne l'applicabilità<sup>189</sup>.

Anche in questo caso le ragioni di questa scelta sembrerebbero da rinvenirsi proprio nelle caratteristiche di specialità e indipendenza del giudizio di secondo grado nel processo tributario che impediscono l'applicazione delle misure introdotte per il processo civile.

Sempre nel senso dell'inapplicabilità al rito tributario delle nuova disciplina si è espressa anche l'avvocatura generale della Cassazione<sup>190</sup> che ha ritenuto *“alla luce delle disposizioni contenute nel d.lgs 546/92, esiste un rito tributario per l'appello per cui scontata appare l'inapplicabilità della riforma”*.

---

188 R. Caponi, La riforma dell'appello civile in [www.judicium.it](http://www.judicium.it).

189 Il comma 3-bis dell'art. 54 del D.L. n. 83/2012, apportato in sede di conversione in legge, dice, molto chiaramente, che «le disposizioni di cui al presente articolo non si applicano al processo tributario di cui al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546».

190 Ceniccola R. (avvocato della procura generale della Corte di Cassazione), Applicabilità al rito tributario delle recenti modifiche in tema di Appello e ricorso per cassazione”, Intervento al corso magistrati tributari della Lombardia, Milano, 23 novembre 2012.

Conviene però tenere ben a mente le considerazioni fin qui svolte in quanto non è da escludere che la scelta del legislatore sia il preludio ad un intervento nel processo tributario per allinearlo alla disciplina civile.

### **8 La proposta di abrogazione del sindacato sulla motivazione davanti alla Sezione Tributaria**

In un contesto in cui il legislatore tenta di limitare il sindacato sulla motivazione per arginare i ricorsi davanti alla Suprema Corte è interessante notare come una parte della dottrina tributaria<sup>191</sup> ha da tempo proposto una novella legislativa molto più drastica di quella introdotta dalla legge 83/2012 che preveda l'eliminazione del sindacato di legittimità sulla motivazione, tranne nei casi di totale assenza, apparenza ed illogicità manifesta tali da rendere incomprensibile la ratio decidendi.

L'obiettivo è di circoscrivere il ricorso alla Suprema Corte solo nell'ambito della violazione di legge. Con esclusione di ogni altro vizio motivazionale di norma utilizzato per ottenere una rivisitazione del merito della controversia.

La proposta prende spunto dall'esperienza delle parenti giurisdizioni europee appartenenti *civil law*.

---

<sup>191</sup> Scuffi. M., Processo tributario in cassazione: modelli comparato e filtri di selezione, in *Giurisprudenza Tributaria*, 7/2008.

In Germania<sup>192</sup> i motivi di revisione assoluti della sentenza che si affiancano alle violazioni del diritto federale riguardano “*la completa mancanza di motivazione o la sua assoluta incomprensibilità*”, non anche la insufficienza, non chiarezza, erroneità della medesima.

In Francia l’ordinamento è più liberale dando rilievo, oltre all’assenza, anche alla incompletezza, insufficienza, imprecisione della motivazione, ma solo per via interpretativa visto che la formula adottata dal *Nouveau Code de procedure civile* consente il ricorso in cassazione unicamente per “non conformità della sentenza alle regole del diritto”.

In Spagna motivo di ricorso sono solo gli *errores in iudicando e gli errores in procedendo* (questi ultimi neppure investenti il giudizio di legittimità).

La proposta di abrogazione del sindacato di legittimità non sembra però accoglibile in quanto, come già evidenziato<sup>193</sup>, sussistono ragioni storiche e giuridiche per cui tale controllo appartiene al giudizio di legittimità.

Inoltre, specie per quanto riguarda le sentenze di secondo grado in materia tributaria, il controllo del giudizio di merito sotto il profilo della logicità costituisce una garanzia necessaria per il contribuente, oltre che una

---

192 Nell’ordinamento processuale tedesco la disposizione funzionalmente equivalente all’art. 360 c.p.c., il § 545 Zpo, prevede un unico motivo di ricorso: la violazione di una norma di diritto.. È questa la base legislativa che consente alla Corte suprema tedesca di effettuare il controllo sulla congruità logica della motivazione relativa all’accertamento dei fatti rilevanti nella controversia.

<sup>193</sup> Sul punto si veda il paragrafo 5 e ss. del presente capitolo.

garanzia costituzionale di buona amministrazione della giustizia<sup>194</sup>. Tutele che verrebbero vanificate dall'eliminazione del controllo sulla motivazione.

D'altronde come rilevato dalla stessa magistratura di legittimità il sindacato sulla motivazione sotto il profilo della sua coerenza al caso concreto rappresenta uno strumento di controllo democratico della giurisdizione perché tutela la parte, garantendo la conoscenza della ragioni per le quali il loro diritto è stato affermato o negato, nonché un concreto riscontro del principio costituzionale in tema di necessità della motivazione di tutti i provvedimenti giurisdizionali.<sup>195</sup>

## **9 Le modifiche al giudizio di appello. Gli effetti inflattivi sul giudizio di Cassazione**

Nel processo civile italiano il giudizio di appello in circa il 68 per cento dei casi si conclude con la conferma dell'esito del primo grado<sup>196</sup>.

Partendo da questo dato il decreto legge n. 83/2012 è quindi intervenuto anche sul giudizio di secondo grado introducendo all'art. 348 bis c.p.c.<sup>197</sup>

---

<sup>194</sup> Queste ragioni sembrano avvalorate dall'intervento del legislatore del 2012 con cui ha escluso l'applicazione al processo tributario delle modifiche all'art. 360 n. 5 c.p.c..

<sup>195</sup> Di Iasi, Il vizio motivazione, La Cassazione Civile. Lezioni dei magistrati della Corte Suprema italiana, a cura di M.Acierno, P. Curzio e A. Giusti, Bari, 2010, p. 167.

<sup>196</sup> Fonti del Ministero della Giustizia relativi agli anni giudiziari 2010 e 2011.

<sup>197</sup> L'art. 348 bis prevede che fuori dai casi in cui deve essere dichiarata con sentenza l'inammissibilità o l'improcedibilità dell'appello, l'impugnazione è dichiarata inammissibile dal giudice competente quando non ha una ragionevole probabilità di essere accolta.

un filtro di inammissibilità che attribuisce al giudice la facoltà di dichiarare inammissibile il gravame se non ha possibilità di essere accolto<sup>198</sup>.

Come corollario di questo intervento è stato introdotto l'art. 348 ter c.p.c. (rubricato pronuncia di inammissibilità dell'appello) in virtù del quale la decisione di inammissibilità viene resa nella forma di ordinanza succintamente motivata anche tramite relazione ad elementi riportati negli atti di causa, nonché a precedenti conformi.

Nella prima versione del decreto era stato previsto che l'inammissibilità dell'appello fosse dichiarata senza la comparizione delle parti. La disposizione ha dato luogo a polemiche fortissime tra gli operatori del settore in quanto privava le parti del contraddittorio in udienza.

Il Governo è quindi intervenuto apportando un correttivo alla novella che ora prevede che la pronuncia di inammissibilità può intervenire solo dopo aver sentito le parti.

L'ordinanza di non ammissione è impugnabile *per saltum* direttamente in cassazione nei limiti dei motivi specifici esposti con l'atto di appello.

Il testo originario della novella prevedeva anche che dopo la pronuncia di inammissibilità il ricorso per cassazione si potesse proporre nei limiti dei motivi specifici esposti con l'atto di appello.

L'inciso è stato soppresso in sede di conversione del decreto e pertanto i

---

198 La previsione non si applica ai giudizi in cui è obbligatorio l'intervento de PM né all'impugnazione dell'ordinanza pronunciata all'esito del giudizio sommario (ex art. 702 c.p.c.).



motivi proposti nell'appello restano distinti dai motivi che potranno dedurre in sede di legittimità.

E' bene però chiarire che ai sensi dell'art. 348 *ter* c.p.c. il ricorso per cassazione non va proposto avverso l'ordinanza di inammissibilità, ma bensì contro il provvedimento di primo grado, in coerenza col fatto che la decisione non ha carattere sostitutivo.

Con l'ulteriore novità che se l'ordinanza di inammissibilità (e anche la sentenza di appello impugnata in cassazione) è fondata sulle stesse ragioni, inerenti alle questioni di fatto, poste a base della decisione impugnata non è consentito il ricorso per cassazione per contestare un eventuale omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti<sup>199</sup>.

Il termine per ricorrere in cassazione decorre dalla comunicazione o notificazione dell'ordinanza, ma è lecito ritenere che introduzione dell'udienza filtro comporterà con frequenza l'adozione di ordinanze pronunciate in udienza succintamente motivate.

Questi provvedimenti ai sensi dell'art. 176 c.p.c.<sup>200</sup> non dovranno essere comunicati rinviando agli elementi contenuti negli atti di causa. Pertanto in questo caso il termine per proporre ricorso per cassazione dovrebbe decorrere dalla pronuncia.

---

<sup>199</sup> Come chiarito al paragrafo precedente, questa novità è frutto della novella dell'art. 360 c.p.c. n. 5 che ha cancellato il motivo di ricorso riguardante l'omessa insufficiente o contraddittoria motivazione.  
<sup>200</sup> L'art. 176 c.p.c. prevede le ordinanze pronunciate in udienza si ritengono conosciute dalla parti presenti e da quelle che avrebbero dovuto comparire.

In caso di accoglimento del ricorso la causa verrà rinviata al giudice che avrebbe dovuto pronunciare sull'appello applicandosi le norme (art. 392 c.p.c. e ss.) in materia di giudizio di rinvio.

Ai nostri fini interessa evidenziare le ripercussioni del nuovo meccanismo sul giudizio di cassazione e, in particolar, modo tributario.

In primo luogo, come è stato notato dalla dottrina e dai professionisti<sup>201</sup> l'immediata ricorribilità della sentenza di primo grado rischia di gravare ulteriormente il carico della corte di legittimità.

E' noto infatti che l'appello serve non solo a dare sfogo pieno alla garanzia soggettiva dell'impugnazione, ma assolve anche alla funzione di primo filtro all'accesso in Cassazione<sup>202</sup>.

A questo riguardo vale ricordare che circa il venticinque per cento delle decisioni di appello viene impugnata davanti alla Suprema Corte. E' evidente quindi che l'abrogazione dell'appello significa fare aumentare a dismisura il numero dei ricorsi per cassazione in quanto *“viene meno il rimedio attraverso cui dare sfogo alla garanzia soggettiva all'impugnazione”*<sup>203</sup>.

Inoltre, come ha notato la dottrina<sup>204</sup>, la prospettiva di sovraccaricare ulteriormente la Suprema Corte trova conferma anche nel principio

---

201 Relazione del consiglio nazionale forense al decreto 83/2012.

202 Secondo Piero Calamandrei “il secondo giudice ha meno possibilità di sbagliare poiché può utilizzare l'insegnamento del primo grado e valutare i risultati e anche l'eventuale errore del primo giudice è una tappa verso la verità”.

203 Proto Pisani, principi di eguaglianza e ricorso per cassazione, in foro it, 2010,v, 65

204 De Cristofaro, Appello e cassazione alla prova dell'ennesima riforma urgente” in Judicium.it

secondo cui *“ogni istanza impugnatoria a cognizione piena riduce la predisposizione a cercare giustizia nel grado superiore”* .

Ora in tutti casi di pronuncia di inammissibilità il rimedio dell'appello è sostanzialmente abolito.

In secondo luogo, la facoltà attribuita al giudice di decidere *“la ragionevole probabilità di accoglimento dell'impugnazione”* appare eccessivamente discrezionale consentendogli la declaratoria di inammissibilità che pur ha una probabilità di essere accolta, sol che questa è a suo giudizio non ragionevole. Questa dizione ad oggi ha una portata fumosa e generica che potrà trovare giustificazione solo dopo la lettura della succinta motivazione dell'ordinanza.

In sostanza, sottratto una piccola parte di appelli manifestamente inammissibili, vi sarà una grossa parte di impugnazioni lasciate al ragionevole giudizio del giudice. Un parametro così vagamente formulato rischia di aprire le porte ad una autarchia decisionale non tollerabile in un ordinamento come il nostro in cui le relazioni tra giudici e avvocati sono tesissime. Con la conseguenza che i ricorsi in sede di legittimità non potranno che aumentare vertiginosamente.

C'è da augurarsi che non si verifichi quanto predetto da una parte della dottrina, secondo cui *“ accadrà quello che non dovrebbe accadere: che il giudizio d'inammissibilità pesino le condizioni di lavoro dei giudici dell'impugnazione, predisponendo quest'ultimo ad un giudizio molto*

*severo il carico delle cause pendenti a ruolo sia pesante*<sup>205</sup>.

In terzo luogo, la ricorribilità per cassazione nei limiti dei motivi specifici esposti con l'atto di appello comporterà un appiattimento del giudizio di legittimità con quello dei precedenti gradi in evidente contrasto con il ruolo di tribunale di ultima istanza proprio della suprema Corte.

In una prospettiva di studio comparativistica, è interessante notare come il tentativo di introdurre un filtro d'inammissibilità in appello per limitare le impugnazioni è stata già percorsa con scarso successo nel sistema processuale tedesco che da sempre costituisce il punto di riferimento per gli ordinamenti appartenenti al *civil law*.

In particolare, nel 2001 il legislatore tedesco ha stabilito che il giudice di appello, sentite le parti, può respingere senza ritardo la causa con ordinanza motivata qualora ritenga che: (i) l'impugnazione non ha alcuna prospettiva di successo (*Keine Aussicht auf Erfolg*); (ii) l'impugnazione non ha alcun significato fondamentale/di principio; (iii) l'uniformità della giurisprudenza non richiede una decisione del giudice.

L'ordinanza non era impugnabile davanti al giudice di legittimità tedesco.

La novella è stata fortemente contestata dai professionisti soprattutto a causa delle notevoli differenze da un ufficio giudiziario all'altro nelle decisioni degli appelli dichiarati inammissibili.

---

<sup>205</sup> Capponi, La riforma dell'appello dopo la svolta nelle commissioni parlamentari, in [www.judicum.it](http://www.judicum.it).

La modifica è stata quindi prima dichiarata parzialmente incostituzionale<sup>206</sup> nella parte in cui non consente l'impugnazione in presenza di una questione di diritto controversa e non ancora risolta dalla Corte Suprema, costringendo i giudici a pronunciarsi sotto forma di sentenza ricorribile in sede di legittimità.

Poi è intervenuto il legislatore stabilendo che la prospettiva di insuccesso dell'appello deve essere manifesta e introducendo il reclamo davanti alla Corte suprema se il valore della soccombenza è superiore a 20.000 euro.

Sembra che il nostro legislatore abbia quindi attinto al modello tedesco nel concepire il filtro di inammissibilità in appello, ma si sia dimenticato correggerne i vizi.

L'esperienza tedesca mostra chiaramente che un giudizio di inammissibilità che conclude definitivamente il giudizio lasciato alla discrezionalità del giudice crea diseguaglianze e priva i malcapitati cittadini di giustizia sostanziale. E se questo meccanismo non è stato digerito in un ordinamento come quello tedesco ispirato ad una fiducia reciproca tra avvocati e giudici viene da chiedersi quanto tempo passerà nel nostro ordinamento prima che la Corte Costituzionale, sollecitata dagli operatori del settore, non intervenga dichiarandolo parzialmente incostituzionale.

Una ulteriore riflessione in chiave comparativistica spinge a ricordare che la concezione di un giudizio di appello "chiuso", vale dire dominato da un

---

<sup>206</sup> Bundesverfassungsgericht 4 novembre 2008, 2987/06.

giudizio di inammissibilità, è un tratto caratteristico del processo anglosassone ispirato al *common law*, strettamente dipendente dall'obiettivo di composizione della lite nel giudizio di primo grado con la presenza della giuria.

Mentre un giudizio di appello "aperto", vale dire privo di un giudizio di ammissibilità ed aperto ai *nova* è un tratto essenziale dei sistemi del *civil law*, in cui si concepisce la risoluzione giudiziaria della controversia come una partita in più istanze.

Queste considerazioni rievocano un noto e antico insegnamento degli studiosi di diritto comparato secondo cui lo studio del diritto comparato deve essere svolto attentamente considerando attentamente la cultura e gli ordinamenti in cui si collocano i fenomeni<sup>207</sup>.

Venendo agli effetti della novella nell'ambito del processo fiscale, la deroga contenuta nel decreto pare comportare che anche questa modifica ricada tra quelle che il legislatore ha voluto sottrarre al giudizio di legittimità tributario.

Come ha notato la prima dottrina<sup>208</sup>, *"la scelta sembra motivata dalla conformazione specialistica autonoma ed assorbente del processo tributario che resiste ex se alle nuove infiltrazioni disciplinari introdotte"*

---

207 A.T. Von Mehren osserva "che ogni sistema funziona come un tutto. Le sue tendenze generali dipendono dalla interazione in situazioni concrete di tutti gli elementi in discussione. Solo dopo aver analizzato per ogni sistema l'intera gamma dei suoi elementi storici, istituzionali e sociali possono essere offerte generalizzazioni comparativistiche" in *The judicial process: A comparative analysis*, Am. J Comp. L 197 (1956).

208 Glendi C., *Novità sul ricorso per cassazione nel processo civile (e in quello tributario?)*, in *Giurisprudenza Tributaria*, 11/2012.

*per il processo civile”.*

Pare opportuno però “tenersi pronti” in quanto il legislatore negli ultimi anni ci ha spesso abituato a improvvisi ravvedimenti, ripensamenti e cambi di rotta in corso d’opera.

## CAPITOLO VII

### Considerazione finali e proposte riformatrici

Nell'ultima parte di questo studio si è cercato di mettere a frutto le ricerche e gli approfondimenti svolti nelle pagine precedenti. Sono quindi state elaborate, alcune concrete proposte riformatrici della giurisdizione tributaria e del suo organo di vertice. L'auspicio è che possano essere recepite dal legislatore e contribuire al progresso del sistema fiscale italiano.

Da questo studio è emerso che negli ultimi anni gli interventi del legislatore hanno riguardato principalmente il processo tributario e il suo grado di legittimità sul presupposto che la riforma della fase giudiziale potesse risolvere i problemi che affliggono il sistema di risoluzione delle controversie fiscali.

Ma il processo tributario, pur bisogno di alcuni aggiustamenti organizzativi e procedurali, non sembra avere necessità di essere riveduto nella sua struttura portante<sup>209</sup>.

Il suo assetto, soprattutto nella fase di merito, non è affatto superato, nè

---

209 In questo senso anche F. Batistoni Ferrara secondo cui in termini pratici si può dire che il processo tributario, pur con innegabili inconvenienti è oggi l'unico, in Italia, che si connota per la sua ragionevole durata, a fronte dell'assoluta inefficienza del processo civile (nelle numerose sue articolazioni), di quello penale e delle lungaggini del processo amministrativo in "La giurisdizione speciale tributaria nell'ultima giurisprudenza della Corte Costituzionale" *Rassegna Tributaria*, 4 / 2008, p. 1055.



tantomeno inefficiente, ma anzi se paragonato ai giudizi penali e civile, costituisce un esempio di procedimento snello nello svolgimento e rapido nella decisione.

Nell'opinione di chi scrive, è necessario capovolgere la prospettiva di intervento riformando per cominciare la fase precontenziosa del meccanismo di risoluzione delle controversie tributarie.

Questa fase, in cui l'attore principale è l'Amministrazione finanziaria, costituisce la prima barriera su cui lavorare per arginare la massa di vertenze che finiscono per sovraccaricare la fase giudiziaria e, in particolare, la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione.

D'altronde il confronto della giurisdizione tributaria italiana con i sistemi giurisdizionali fiscali dei maggiori paesi avanzati occidentali<sup>210</sup> ha messo in luce che uno dei fattori decisivi per favorire la composizione delle liti e limitare l'abuso del processo è la creazione di una obbligatoria fase pregiurisdizionale caratterizzata da un costante contraddittorio tra le parti e da meccanismi procedurali semplici nel funzionamento e flessibili nell'adattarsi al caso concreto.

Il tutto deve essere però gestito da personale altamente qualificato munito di consistente autonomia e responsabilità nel gestire le vertenze.

I risultati conseguiti dagli Stati Uniti e dai nostri partners europei

---

<sup>210</sup> Come chiarito nel capitolo quarto, i sistemi fiscali tedesco, francese e inglese (dal 2009) prevedono un'azione preliminare obbligatoria del contribuente, esperita nei confronti della stessa Amministrazione finanziaria che ha emesso l'atto; il sistema spagnolo, invece, prevede una fase pregiurisdizionale innanzi non alla stessa Amministrazione finanziaria, bensì a distinti organi amministrativi.

mostrano chiaramente come una efficace fase precontenziosa funge da utile filtro riuscendo a dirimere la maggioranza delle controversie tributarie.

In particolare nel sistema fiscale tedesco, dove vige una fase obbligatoria precontenziosa altamente efficiente, soltanto il novanta per cento dei ricorsi amministrativi tributari giunge agli organi giurisdizionali.

Allo stesso modo nel sistema fiscale americano, per numero ed entità il più rilevante al mondo, la fase pregiudiziale riesce addirittura a comporre il novantacinque per cento delle controversie. Lasciando ai soli diciannove (19) giudici tributari presenti in tutto il territorio nazionale<sup>211</sup> il compito di risolvere il rimanente contenzioso, di norma riguardante le cause più rilevanti economicamente o di interesse generale.

Percentuali che se paragonate all'italico ventotto per cento<sup>212</sup> mostrano chiaramente che il sistema fiscale nazionale è ostaggio di una fase pre-processuale altamente inefficiente, caratterizzata da forte ostilità e conflittualità tra contribuente e Amministrazione finanziaria.

Inoltre, le statistiche rivelano come l'introduzione di una efficace fase precontenziosa determina una selezione naturale dei professionisti del settore giudiziale che in Italia sono numerosissimi e contribuiscono ad alimentare l'abuso del processo tributario.

---

<sup>211</sup> Gli Stati Uniti hanno una popolazione oltre cinque volte superiore a quella italiana.

<sup>212</sup> Dati provenienti dalla deliberazione n. 8 della sezione centrale di controllo sulle amministrazioni dello stato della Corte dei Conti avente per oggetto gli "Effetti dell'applicazione e dell'estensione degli istituti definitivi delle controversie fisco/contribuente alternativi al contenzioso"

Secondo il rapporto della Commissione Europea per l'efficacia della giustizia del Consiglio d'Europa dell'anno 2010, il rapporto giudici/avvocati, nel 2008, era in Italia di 32,4 avvocati per ogni giudice, in Francia di 8,2 e in Inghilterra di 5. Anche nel rapporto avvocati/abitanti, l'Italia surclassa la Francia con 332 avvocati per 100.000 abitanti, contro 75,8 della Francia.

E se spostiamo l'indagine *in apicibus* la situazione è ancora più sbilanciata, in quanto in Francia gli avvocati cassazionisti sono circa cento, in Germania circa cinquanta, mentre in Italia oltre 45 mila.

Questi dati dimostrano che per allinearsi alle economie occidentali più sviluppate occorre iniziare a pensare seriamente di riformare la fase precontenziosa, così da ridurre in modo significativo il numero delle vertenze che approdano in giudizio e contestualmente aumentare la qualità delle decisioni.

Principale beneficiaria di questi propositi sarebbe la Sezione Tributaria della Corte che, liberata dall'abnorme carico di lavoro a cui è sottoposta, tornerebbe ad esercitare con autorevolezza la sua primaria e essenziale funzione nomofilattica.

## **1 La riforma dell'organizzazione delle Agenzie fiscali**

Nella fase precontenziosa un ruolo chiave è svolto dalle Agenzie fiscali

<sup>213</sup>che costituiscono allo stesso tempo l'attore e l'arbitro della lite.

Nel nostro paese le Agenzie, come la maggior parte degli enti pubblici, sono caratterizzate da procedure altamente farraginose e formaliste che impediscono la rapida conclusione dei procedimenti.

A ciò si aggiunge un corpo di funzionari, soprattutto nella componente anziana oggi al vertice, privo di competenze specialistiche e poco propenso ad aggiornarsi in una materia in continua evoluzione nel quadro nazionale, europeo e internazionale.

Procedure inefficienti gestite da personale inadeguato creano un "mix" dannoso che rende urgenti delle modifiche strutturali e organizzative alla macchina amministrativa.

Il legislatore italiano solo negli ultimissimi anni ha incominciato a riformare le Agenzie cercando, da un lato, di rendere le strutture interne e il personale più qualificato e competente<sup>214</sup>, e, dall'altro, di dotarle di nuovi strumenti di verifica, accertamento e composizione delle vertenze<sup>215</sup>.

Ma la sovrapposizione di nuove procedure a quelle esistenti, in assenza di una riforma complessiva, ha però ulteriormente complicato e allungato i

---

<sup>213</sup> Le Agenzie fiscali comprendono le Entrate, il Territorio, le Dogane e il Demanio. Dal 1° dicembre 2012 è prevista l'incorporazione dell'Agenzia del Territorio nell'Agenzia delle Entrate (art. 23 quater del decreto legge n. 95/2012).

<sup>214</sup> A questo riguardo va ricordata la recente riorganizzazione dell'Agenzia delle Entrate che ha visto la nascita degli Uffici Provinciali con il compito coordinare l'attività e il personale degli uffici locali sparsi nel territorio provinciale.

<sup>215</sup> A questo proposito va ricordata la recente introduzione di meccanismi deflattivi del contenzioso quali l'accettazione del processo verbale di constatazione (ex. art. 5-bis, d. lgs. n. 218/1997) e la mediazione – reclamo (ex. art. 17, d. lgs. n.546/1992).

processi decisionali interni.

Né al più dinamico personale entrato in funzione negli ultimi anni sono stati attribuiti ruoli di vertice che restano occupati da dirigenti legati a vecchie logiche organizzative e di governo.

Con particolare riguardo poi alla gestione delle liti uno dei maggiori problemi che oggi affligge il funzionamento delle Agenzie è costituito dall'assenza di capacità decisionale dei funzionari nel dirimere le controversie.

In termini più chiari moltissime vertenze, perfino quelle aventi per oggetto pretese manifestamente infondate, approdando in Agenzia iniziano un vorticoso iter procedurale tra gli Uffici senza che il personale si assuma la responsabilità di decidere il caso, costringendo nella maggior parte dei casi i contribuenti a rivolgersi ai giudici per ottenere giustizia.

Sarebbe quindi opportuno incominciare a introdurre un sistema di controllo periodico dei dipendenti dell'Agenzia basato su oggettivi criteri di produttività e di efficienza decisionale.

Allo stesso tempo, in una materia come quella fiscale in continuo progresso, l'avanzamento all'interno della carriera dirigenziale dovrebbe essere fondato non più per anzianità, ma sulla base di esami e valutazioni affidate a soggetti terzi e indipendenti.

Inoltre, all'interno delle Agenzie la gestione delle vertenze dovrebbe essere affidata a gruppi di lavoro altamente specializzati suddivisi in base (i) alle imposte (Iva, imposte dirette, registro, Irap, accise, imposte locali);

(ii) ai contribuenti da assistere (imprenditori, piccole e medie imprese, grandi contribuenti, professionisti); (iii) alle materie generatrici di liti seriali (transfer pricing, società non operative, abuso del diritto, utilizzo dei crediti di imposta, etc).

Questa struttura, presente all'interno di molte delle amministrazioni finanziarie dei paesi occidentali, contribuirebbe ad aumentare la quantità e la qualità delle decisioni.

L'alta padronanza della materia permetterebbe anche ai funzionari preposti di gestire le vertenze con la massima autorità e specializzazione, spingendoli ad assumersi la responsabilità di comporre le liti utilizzando gli istituti deflattivi del contenzioso.

Ancora bisognerebbe introdurre la regola secondo cui i funzionari della fase dei controlli e della fase di composizione delle lite devono essere diversi, in quanto oggi troppo spesso ci si trova di fronte a testardi dipendenti restii a riconoscere i loro errori e a procedere all'annullamento dei rilievi infondati.

## **2 L'adozione di procedure di composizione delle liti precedenti e posteriori all'invio della dichiarazione**

Contestualmente a modifiche organizzative è necessario aumentare e migliorare qualitativamente le procedure amministrative di controllo e definizione delle vertenze.

Prendendo come modello le Amministrazioni finanziarie estere più efficienti, andrebbero introdotti nel nostro ordinamento meccanismi deflattivi delle liti da “innescare” prima e dopo l’invio della dichiarazione, senza dover attendere l’inizio della fase dei controlli per comporre le vertenze.

In queste procedure speciali gruppi di funzionari si confrontano con categorie di contribuenti (associazioni di categoria, piccole, medie e grandi imprese, professionisti) su problematiche che coinvolgono una grande massa di soggetti al fine di identificare e discutere potenziali liti a carattere seriale.

In Italia temi come il transfer pricing, l’abuso del diritto, l’utilizzo di crediti di imposta e agevolazioni fiscali, le società “di comodo”, l’Irap (e molti altri) generano ogni anno liti seriali che adottando questi strumenti possono essere risolte prima dell’invio della dichiarazione dei redditi evitando la formazione di migliaia di contenziosi.

Oggi nel sistema fiscale italiano l’unico strumento a disposizione del contribuente per ottenere chiarimenti in merito all’interpretazione di una norma obiettivamente incerta da applicare a casi concreti prima dell’invio della dichiarazione è costituito dall’interpello ordinario<sup>216</sup>.

Ma, come mostra l’esiguità degli interpelli presentati dai contribuenti,

---

216 L’istituto dell’interpello ordinario è previsto dall’articolo 11 della legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente), in base al quale le istanze di interpello ordinario sono finalizzate ad ottenere il parere dell’Agenzia delle entrate in merito all’interpretazione di una norma tributaria obiettivamente incerta rispetto ad un caso concreto e personale, prima di porre in essere il relativo comportamento fiscale.

questo strumento è chiaramente insufficiente a prevenire la formazione di liti che coinvolgono grandi platee di soggetti.

Allo stesso modo anche le procedure di definizione delle vertenze successive all'invio della dichiarazione (tra cui ravvedimento operoso, accettazione del processo verbale di constatazione, definizione dell'accertamento, acquiescenza) andrebbero potenziate rendendole più flessibili nel loro utilizzo.

Infatti, tra questi meccanismi deflattivi solo l'accertamento con adesione permette una dialettica tra contribuente e amministrazione sul contenuto della pretesa e delle sanzioni.

Gli altri istituti non consentono nessuna negoziazione tra le parti lasciando il contribuente la scelta tra accettare o meno l'offerta (a volte infondata) dell'amministrazione finanziaria. Negare al contribuente la possibilità di discutere i rilievi dell'Ufficio impedisce molto spesso la formazione di accordi transattivi tra le parti.

In altri termini, è necessario intervenire per eliminare tutte le rigidità di questi istituti che impediscono di aprire un contraddittorio con l'Amministrazione per definire la lite.

Non vi può essere accordo se ad una delle due parti è sottratta la possibilità di poter contraddire.

Inoltre, si dovrebbe valutare l'opportunità di introdurre tra gli istituti deflattivi del contenzioso l'arbitrato obbligatorio. Con questo strumento le parti si accordano per deferire la questione ad un gruppo di selezionati



arbitri terzi e imparziali<sup>217</sup> obbligandosi ad accettare il verdetto.

Per una parte della dottrina<sup>218</sup> questa opzione si presta all'obiezione secondo cui il credito tributario dello stato è indisponibile. Tesi che sembra ormai superata dall'orientamento<sup>219</sup> dottrinario e giurisprudenziale prevalente che riconosce l'indisponibilità del credito senza tuttavia farla assurgere al rango di principio inderogabile posto che il legislatore ogniqualvolta lo ritenga opportuno può derogarvi con una norma ad hoc<sup>220</sup>.

Inoltre, in tutti gli strumenti deflattivi bisognerebbe poi prevedere che al termine del contraddittorio ognuna delle due parti sia costretta a proporre

---

<sup>217</sup> Si potrebbero stilare delle liste inserendo ex dirigenti dell'Agenzia in pensione o professionisti di alto profilo che non svolgono alcuna attività professionale.

<sup>218</sup> Falsitta, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua «indisponibilità»*, in La Rosa (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2008, 45 ss.;

<sup>219</sup> È stato affermato al riguardo che «in assenza di norme espresse né il contribuente può chiedere né l'Amministrazione consentire, che gli adempimenti tributari vengano assolti in modi e termini diversi da quel che le norme stabiliscono» (La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Utet, Torino, 2004, 79); Cfr. altresì Batistoni Ferrara, *Conciliazione giudiziale (diritto tributario)*, Enc. dir., Aggiornamento, I, 234; Id., *Accertamento con adesione*, Enc. dir., Aggiornamento, I, 28 s., che riconosce espressamente la deroga al principio in questione ogniqualvolta il legislatore lo ritenga opportuno mercè l'introduzione di istituti peculiari; Russo, *Manuale di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1999, 334 s., il quale sostiene in tema di accertamento con adesione e conciliazione giudiziale che il principio di indisponibilità della obbligazione tributaria «non è incompatibile con una ricostruzione degli istituti menzionati in chiave transattiva» potendo detto principio essere derogato da una norma ad hoc. La tesi di Russo – che poi è stata fatta propria da Cass., 6 ottobre 2001, n. 12314, con nota di Basilavecchia, *La conciliazione giudiziale può essere fuori udienza ma deve restare interna al processo*, in *Corr. trib.*, 2002, 11, 983 – si fonda sulla scissione tra il potere impositivo nella sua dimensione normativa, da un lato, e il singolo credito sorto nel concreto rapporto obbligatorio di imposta, dall'altro.

<sup>220</sup> In questo senso la più recente giurisprudenza in materia fallimentare è addirittura giunta ad affermare che la posizione del Fisco è uguale a quella degli altri creditori.

una offerta transattiva motivata succintamente. Le proposte dovrebbero poi essere valutate dal giudice nella redazione della sentenza condannando automaticamente la parte soccombente che ha rifiutato in modo irragionevole di comporre la lite nella fase amministrativa.

Il nostro legislatore sembra però intenzionato ad accogliere solo parzialmente le proposte fin qui illustrate avendo recentemente istituito per le cause di valore inferiore a €20.000 un meccanismo di mediazione - reclamo<sup>221</sup> che non pone il contribuente e l'Agenzia sullo stesso piano all'interno del procedimento amministrativo.

Infatti, non può farsi a meno di rilevare la singolarità di una mediazione affidata ad un organo della stessa Agenzia delle Entrate provinciale o regionale che ha emesso l'atto, quando la funzione di mediazione richiederebbe una figura terza ed imparziale.

E' inoltre legittimo domandarsi quale grado di autonomia valutativa può assicurare un organo appartenente allo stesso ufficio cui appartiene l'autore dell'atto.

I dati più recenti mostrano però che l'istituto, pur se difettoso, è efficace nel favorire la composizione delle liti.

In pochi mesi l'effetto mediazione sulle liti fiscali ha già determinato la diminuzione del venticinque per cento del volume dei ricorsi presentati alle Commissioni Tributarie<sup>222</sup>. Sarebbe quindi opportuno migliorare il

---

<sup>221</sup> Art. 17 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

<sup>222</sup> Il sole 24 Ore del 15 novembre 2012, pag. 34.

procedimento: (i) attribuendo il ruolo di mediatore a soggetti esterni all'Agenzia attentamente selezionati e iscritti in un albo; (ii) eliminando la soglia di €20.000 per accedere all'istituto.

### **3 La creazione di un appello amministrativo**

Nell'ottica di affidare la composizione delle liti più complesse o di maggiore interesse pubblico ai funzionari delle Agenzie più esperti e competenti, sarebbe opportuno introdurre all'interno del procedimento amministrativo una fase di appello cui il contribuente potrebbe rivolgersi dopo il fallimento del tentativo di definizione davanti ai funzionari di primo livello.

Non si vuole riproporre l'abrogato e fallimentare istituto del ricorso gerarchico<sup>223</sup>, bensì introdurre, prendendo spunto dalla positiva esperienza degli Stati Uniti e del Regno Unito<sup>224</sup>, una procedura amministrativa di riesame a livello provinciale<sup>225</sup> da affidare ai migliori funzionari dell'amministrazione.

---

<sup>223</sup> Il ricorso gerarchico ex art. 1 del D.P.R. 24 novembre 1971, n. 1199 è rimasto in vigore solo nei procedimenti rivolti alla risoluzione delle controversie doganali disciplinate dagli artt. 65 e seguenti del D.P.R. 43/73 - Testo Unico delle Leggi Doganali (TULD).

<sup>224</sup> In questi paesi la procedura di appello amministrativo consente di comporre oltre l'ottanta per cento delle liti che approdano a questa fase. Per una trattazione dettagliata dell'argomento si rinvia al capitolo quinto paragrafo 2 (USA) e al capitolo quarto paragrafo 5 (UK).

<sup>225</sup> La gestione della fase di appello dovrebbe essere assegnata alle Direzioni Provinciali delle Agenzie.

Questi soggetti, selezionati tra i dipendenti più capaci nei settori delle imposte dirette e indirette, dovrebbero operare con autonomia, imparzialità e indipendenza avendo come obiettivo principale la composizione della lite.

In questa prospettiva non dovrebbe essere concesso loro di avere alcun confronto con i funzionari di primo livello in assenza del contribuente.

Le loro valutazioni sulla composizione della lite dovrebbero tenere conto dell'azzardo da contenzioso (*hazard of litigation*), vale dire delle probabilità di successo in giudizio dell'Amministrazione.

Non ci si troverebbe così in situazioni, sempre più frequenti, dove i funzionari continuano a emettere e poi a sostenere controlli e accertamenti manifestamente illegittimi in quanto fondati su questioni ormai chiarite a favore dei contribuenti da parte del legislatore oppure dalla giurisprudenza.

Si avrebbe anche un, non sottovalutabile, effetto psicologico deterrente per i contribuenti e i loro difensori che si confronterebbero con una controparte indipendente, autoritaria e competente. E non più con funzionari impreparati che svolgono il loro lavoro senza considerare l'esito della lite in giudizio.

In questo gravame amministrativo dovrebbero confluire tutte le liti economicamente più rilevanti o di interesse generale una volta fallito il tentativo di comporle davanti ai funzionari di primo livello.

Anche questa procedura dovrebbe terminare con una proposta obbligatoria

di accordo da parte di entrambe le parti che dovrà essere valutata dal giudice nell'eventuale processo condannando obbligatoriamente ad una severissima pena la parte soccombente che ha rifiutato di comporre la vertenza nella fase amministrativa.

#### **4 L'introduzione di giudici a tempo pieno nella giurisdizione tributaria e il mantenimento dei giudici laici nelle Commissioni**

Una seria riforma della giurisdizione tributaria dovrebbe contenere la modifica dell'attuale composizione del corpo giudicante delle Commissioni Tributarie e della sezione quinta della Cassazione. Tra i maggiori e irrisolti problemi che ancora minano l'autonomia della giurisdizione tributaria vi è proprio la posizione dei giudici.

In origine il processo tributario era stato concepito come la fase contenziosa dell'attività amministrativa di accertamento ed i giudici tributari venivano scelti direttamente dall'Amministrazione finanziaria.

Per queste ragioni nella legge delega<sup>226</sup> della riforma processuale tributaria degli anni settanta si era previsto la revisione della composizione delle Commissioni, al fine di garantire l'imparziale applicazione della legge nonché l'autonomia e l'indipendenza del giudice tributario richiesta dall'art. 108 della Costituzione.

Si era previsto che il meccanismo di composizione delle Commissioni

---

<sup>226</sup>Legge n. 825 del 1971, all'art. 10, n. 14.

Tributarie fosse cambiato prevedendo il reclutamento indipendente e autonomo dei giudici.

Ma anche questa proposta fu vittima dell'instabilità politica che caratterizza da sempre il nostro sistema.

Si è quindi giunti ad un compromesso con la legge sul processo tributario del 1992 (d. lgs. n. 546) in cui si è previsto che i componenti delle Commissioni Tributarie sono nominati dal Presidente della Repubblica su proposta del Ministro delle Finanze.

Di fatto però i giudici delle Commissioni Provinciali e Regionali sono sotto il profilo organizzativo e retributivo ancora strettamente legati al Ministero dell'Economia<sup>227</sup>.

---

227 Ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545:

-il Ministro adegua l'istituzione di nuove Commissioni e il numero delle sezioni di ciascuna Commissione al flusso medio dei processi (anche se di concerto con il Ministro della giustizia;

-i componenti delle Commissioni sono nominati dal Presidente della Repubblica su proposta del Ministro delle finanze, il quale stabilisce con decreto il termine e le modalità per le comunicazioni di disponibilità agli incarichi da conferire nonché le esclusioni in caso di mancanza dei requisiti richiesti;

-il Ministro determina il trattamento economico dei giudici tributari (fissando il compenso fisso mensile ed il compenso aggiuntivo per ogni ricorso definito);

-il Ministero esercita un ruolo fondamentale nei procedimenti disciplinari, applicando le sanzioni deliberate dal Consiglio di Presidenza;

-la costituzione e lo scioglimento, qualora ne sia impossibile il funzionamento, del Consiglio di Presidenza sono disposti con decreto del Presidente della Repubblica su proposta del Ministro delle finanze;

-il Consiglio di Presidenza ha sede a Roma presso il Ministero delle finanze e le elezioni di tale Consiglio sono indette con decreto del Ministro; presso lo stesso Ministero è istituito l'ufficio elettorale centrale;

-il personale delle segreterie delle Commissioni è dipendente del Ministero delle finanze ed ha diritto al medesimo trattamento economico previsto per il personale del detto Ministero.

Questo legame sembra peraltro<sup>228</sup> non conforme al modello costituzionale<sup>229</sup> secondo cui i giudici sono soggetti soltanto alla legge (art. 101) e la legge deve assicurare l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali (art. 108).

Inoltre, oggi le Commissioni sono composte da giudici togati prestati dalle giurisdizioni civile, penale, amministrativa, contabile e militare alla giurisdizione tributaria e per la restante parte da giudici laici, vale a dire professionisti con competenze in materia fiscale.

Nessuna delle due componenti della magistratura tributaria svolge l'attività a tempo pieno. Questa situazione contrasta non solo con l'oggetto della giurisdizione tributaria, costituita da una materia in continua evoluzione che necessita approfondimenti e studio a tempo pieno, ma anche con il primario valore economico e funzionale delle cause fiscali.

Da anni ormai gli operatori del settore chiedono una riforma del corpo giudicante tributario in cui: (i) si passi dal giudice tributario onorario al giudice tributario professionale togato a tempo pieno<sup>230</sup>, selezionato

---

<sup>228</sup> Autorevole dottrina ha osservato che andrebbe reciso ogni legame tra Commissioni e Ministero dell'economia e finanze; i profili organizzativi della giustizia tributaria non dovrebbero divergere da quelli delle altre giurisdizioni (se è troppo pensare a forme di autonomia organizzativa) Tesaro "Giusto processo e processo tributario" in *Rassegna Tributaria*, 1 / 2006, p. 11.

<sup>229</sup> I giudici sono soggetti soltanto alla legge (art. 101 della Costituzione) e la legge deve assicurare l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali (art. 108 della Costituzione).

<sup>230</sup> In occasione della Giornata celebrativa della Giustizia tributaria, tenutasi presso la Suprema Corte di Cassazione il 15 aprile 2011 In tale circostanza, per quel che concerne gli organi di giustizia, era stata da più parti ribadita l'esigenza di un giudice professionale, preparato ed adeguatamente remunerato.

tramite concorso e (ii) contestualmente si valorizzi, sotto il profilo economico<sup>231</sup> e professionale, la componente laica delle Commissioni.

Il legislatore sembra però aver imboccato un'altra strada con il recente bando di selezione per titolo e senza alcun concorso di circa 960 magistrati tributari riservato solo a giudici appartenenti alle giurisdizioni civile, penale, amministrativa, contabile e militare e agli avvocati e procuratori dello Stato. Nessun posto è stato previsto per i giudici laici con il chiaro intento di far scomparire questa componente dalle Commissioni nel giro di pochi anni.

In sostanza, il legislatore continua a chiedere in prestito giudici ad altre giurisdizioni chiedendo loro di occuparsi della materia tributaria a tempo parziale, senza richiedere alcuna specifica e comprovata competenza e, per di più, mira ad eliminare il giudice laico.

Quest'ultimo con il suo bagaglio di conoscenze tecniche, in materie extragiuridiche, quali quelle economiche, contabili, finanziarie - nozioni normalmente estranee alla formazione professionale dei magistrati di carriera - è fondamentale, se non necessario, al giudice togato per redigere una decisione qualitativamente di valore.

Privando il corpo giudicante di questa componente saranno emesse sempre più sentenze tributarie fondate su motivazioni in diritto (processuale), ma prive di pregio sotto il profilo specificamente contabile e bilancistico.

---

231 Attualmente il compenso fisso mensile dei giudici laici è di €310,00 oltre ad un compenso aggiuntivo per ogni ricorso definito di €26,00, somme, queste a lordo delle ritenute IRPEF.



Con la conseguenza che (a) le sentenze peggioreranno qualitativamente sotto l'aspetto del diritto tributario sostanziale, (b) aumenteranno le impugnazioni alla Corte Suprema e (c) cresceranno le consulenze tecniche d'ufficio affidate dai giudici togati a tecnici, elevando il costo della controversia per le parti.

Sarebbe quindi opportuno che il legislatore intervenisse sul fronte del corpo giudicante tributario, da un lato, istituendo un giudice professionale a tempo pieno e dall'altro preservando la quota di giudici laici delle Commissioni.

Peraltro, un tale modello di giurisdizione tributaria è in vigore in Germania dove il corpo giudicante dei diciannove tribunali tributari di primo grado (il *Finanzgericht*) è composto da cinque componenti, di cui tre sono togati e due laici.

## **5 Il riconoscimento a livello costituzionale della giurisdizione tributaria**

Sempre nell'ambito di una riforma di ampia portata sul piano ordinamentale e sistematico del processo fiscale sarebbe opportuno provvedere al pieno riconoscimento della giurisdizione tributaria a livello costituzionale.

Non vi sono più ragioni per mantenere lo stato d'inferiorità sistematica della giurisdizione tributaria mantenendola all'interno delle giurisdizioni

speciali amministrative<sup>232</sup>.

Sono ormai maturi i tempi perchè si ristrutturì l'intero modello giurisdizionale italiano distinguendo tra giurisdizione ordinaria (civile e penale), giurisdizione amministrativa e giurisdizione tributaria.

Questa struttura avrebbe come positivo corollario la formazione di una nomofilachia differenziata che meglio risponde alle esigenze di altissima specializzazione ed evoluzione del diritto moderno e, in particolar modo, di quello tributario.

Pochi sanno che questa formula corrisponde a quanto già emerso dai lavori della prima Commissione parlamentare per le riforme costituzionali presieduta dall'on.le Nilde Iotti<sup>233</sup> nel 1992 e poi rilanciata dalla Commissione Bicamerale nel 1997.

E' interessante notare che una parte della dottrina<sup>234</sup> da anni ha ripreso la proposta proponendo come modello il sistema tedesco<sup>235</sup> in cui la funzione nomofilattica viene svolta da tre Corti Supreme: una della giurisdizione

---

232 Glendi C. pone l'interrogativo se "non sono ormai tramontati i tempi della collocazione interstiziale della giurisdizione tributaria a ridosso di altre giurisdizioni?", A ciascuno la sua corte di legittimità!, in Diritto e Pratica Tributaria, volume Marzo – Aprile 2008, pag.435.

233 Nel 1992 è stata istituita la commissione bicamerale "De Mita" per le riforme istituzionali, successivamente presieduta dall'on. Nilde Iotti.

234 Glendi C. in A ciascuno la sua corte di legittimità!, in diritto e pratica tributaria, volume Marzo – Aprile 2008, pag.435.

235 La configurazione dell'ordinamento giudiziario suddivisa per settori con al vertice la una Corte di legittimità è infatti propria dell'ordinamento tedesco che, per i settori della giurisdizione ordinaria, amministrativa, delle finanze, del lavoro e della giurisdizione sociale prevede quali Corti Supreme, rispettivamente, la Corte federale di giustizia (*Bundesgerichtshof*), il Tribunale amministrativo federale (*Bundesverwaltungsgericht*), la Corte federale delle Finanze (*Bundesfinanzhof*), il Tribunale federale del lavoro (*Bundesarbeitsgericht*) e il Tribunale sociale federale (*Bundessozialgericht*).

ordinaria, una della giurisdizione amministrativa e una della giurisdizione tributaria.

In termini più chiari la proposta prevede che all'interno di ciascuna di queste Corti trovino posto Sezioni Semplici e Sezione Unite, mentre all'esterno come strumento di collegamento tra le diverse giurisdizioni dovrebbe operare il Collegio delle Corti Supreme con il compito di coordinare l'azione dei diversi giudici assicurando così l'interpretazione uniforme in temi interdisciplinari.

Questa nuova struttura giurisdizionale presuppone la modifica della formula dell'attuale art. 102 della Costituzione prevedendo che la funzione giurisdizionale venga esercitata dai giudici civili e penali, dai giudici amministrativi e dai giudici tributari, istituiti e regolati dalle norme dei rispettivi ordinamenti.

Ne scaturirebbero in sostanza tre giurisdizioni,

- i) quella dei giudici civili e penali (che perderebbe lo status di ordinari essendo abrogato il loro superiorità ordinamentale);
- ii) quella dei giudici amministrativi;
- iii) quella dei giudici tributari composta da magistrati autonomamente reclutati, secondo selezioni per concorso, e impiegati a tempo pieno.

## **Bibliografia italiana**

Allorio Enrico, Diritto Processuale Tributario, Giuffrè 1942

Amatucci G.,E. Pace, Problemi di armonizzazione del contenzioso tributario in Europa, in Il Contenzioso Tributario i problemi e prospettiva (a cura di M. Leccisotti) Padova 1992, p. 65

Azzoni, Cass., n. 4773 del 27 febbraio 2009: ammissibilità del ricorso proposto contro il diniego di rimborso presentato a un ufficio incompetente, il fisco, 12 / 2009, p. 1961

Basilavecchia M., Molti passi in avanti ma resta da fare una lunga strada. su Il sole 24ore del 30 novembre 2009

Batistoni Ferrara F., La giurisdizione speciale tributaria nell'ultima giurisprudenza della Corte Costituzionale Rassegna Tributaria, 4 / 2008, p. 1055; Conciliazione giudiziale (diritto tributario), Enc. dir., Aggiornamento, I, 234

Bellè B., Batistoni Ferrara F., Diritto tributario processuale, Cedam, Padova, 2006

Bove, Brevi riflessioni sui lavori in corso nel riaperto cantiere della giustizia civile, [www.judicium.it](http://www.judicium.it)

Brancaccio, La funzione di nomofilachia non è fallita, in Il giudizio di Cassazione nel sistema delle impugnazioni, Roma, 1992, p. 141

Briguglio A. in “Chi ha paura del filtro?”, in [Judicum.it](http://Judicum.it)

Carratta, Le nuove modifiche al giudizio in Cassazione ed il “filtro” di ammissibilità del ricorso, disponibile su [www.judicium.it](http://www.judicium.it)

Chiarloni, in Prime riflessioni su recenti proposte di riforma del procedimento in cassazione, in [Judicum.it](http://Judicum.it), 2005

Comba, Lineamenti di giustizia tributaria comparata, in G. Paleologo (a cura di) La Giustizia Tributaria Italiana e la sua Commissione Tributaria Centrale , Milano 2005 pag. 98

Consolo G, Modelli comparati di organizzazione del contenzioso tributario ed effetti della tutela, in *Dir. Prat. Trib.* 1988 I , pag. 775

Consolo, Una buona novella al c.p.c.: la riforma del 2009 (con i suoi artt. 360-bis e 614-bis) va ben al di là della sola dimensione processuale, in *Corr. Giur.*, 2009, spec. 739

D'Ayala Valva, Dall'Ombudsmen al Garante del Contribuente. Studio ad un percorso normativo, in *Riv. Dir.trib.* 2000 pp. 1037-1039

D'Andrea S., Decreto Crescita, Il giudizio per Cassazione, *Pratica Fiscale e Professionale*, Ipsoa, 33/2012, 37

De Cristofaro, Appello e cassazione alla prova dell'ennesima riforma urgente: quando i rimedi peggiorano il male (considerazioni di prima lettura del d.l. n. 83/2012) [www.judicum.it](http://www.judicum.it)

Denti V., Riforma o controriforma del processo civile? Bologna, 1982

De Mita, Due vie per evitare il «taglio» delle Commissioni tributarie, in *Il Sole-24 Ore* del 3 febbraio 1998,

Di Iasi, Il vizio motivazione, in *La Cassazione Civile. Lezioni dei magistrati della Corte Suprema italiana*", a cura di M.Acierno, P. Curzio e A. Giusti, Bari, 2010, p. 167

Falsitta, Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua «indisponibilità», in *La rosa* (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2008, 45 ss.

Fornaciari, Ancora una riforma dell'art. 360 n. 5 c.p.c.: basta per favore basta! In [www.judicium.it](http://www.judicium.it)

Gallo Sullo stato attuale della riforma del contenzioso tributario, in *Rassegna Tributaria*, 1 / 2000, p. 13

Glendi, Evoluzione dei giudici tributari e involuzione della "Bicamerale", in *G.T. - Riv. giur. trib.*, 1998;

Glendi, Giudici tributari, così non va, in *Il Sole-24 Ore* del 14 aprile 1998;

Glendi C., Ordinarietà del processo tributario e specialità della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, *Diritto e pratica tributaria*, n. 1, 2002;

Glendi C., Novità sul ricorso per cassazione nel processo civile (e in quello tributario?), in *Giurisprudenza Tributaria*, 11/2012.

Gorla, Postilla su L'uniforme interpretazione della legge e i tribunali supremi, in *Foro it.* 1976, V, p. 135

Menchini, in *La Riforma della giustizia civile*, Edizioni 69-2009, Utet Giuridica, 2009

Lupi R., Cassazione: il vincolo delle Sezioni Semplici al precedente delle Sezioni Unite, in [www.Lupieassociati.it](http://www.Lupieassociati.it)

Marinelli M. , Introduzione del filtro di ammissibilità, in *Corr. Trib. N.* 33/2009, 2702

Minieri, L'organizzazione del contenzioso tributario e le esperienze europee e statunitensi, in *Le Commissioni tributarie*, 1998 n. 1 e 2, IV pag. 9 e seg. e pag. 33 e seg.

Oliva S., L'accertamento tributario nell'Unione europea: l'esperienza britannica. Il contenzioso tributario nel Regno Unito, in convegno dell'Università di Bologna 23-24 settembre 1994

Pillitteri S., Il contenzioso tributario in europa, in [GiustiziaTributaria.it](http://GiustiziaTributaria.it)

Pizzonia G., Norme del codice di procedura Civile applicabili al processo tributario. La novella del 2009 delle misure successive del 2009 e le misure successive. 28 settembre 2012, Università Mediterranea, Reggio Calabria.

Poli, Il cd. Filtro di ammissibilità del ricorso per cassazione, in *Riv. Dir. Proc.* 2009, pp. 1601 – 1614.

Proto Pisani, principi di eguaglianza e ricorso per cassazione, in foro it, 2010,v, 65

Russo R., Cassazione con filtro o senza filtro, priorità decisionale, funzione e organizzazione nomofilattica [www. Judicium.it](http://www.Judicium.it).

Russo R., Dialoghi sulle impugnazioni civili al tempo della spending review. [www.judicium](http://www.judicium)

Russo P., Manuale di diritto tributario, Giuffrè, Milano, 1999

Sassani B., Corte Suprema e quesito di diritto: alla ricerca del senno perduto. [www.Judicium.it](http://www.Judicium.it) 2011.

Scuffi M., Processo tributario in cassazione: modelli comparato e filtri di selezione, in *Giurisprudenza Tributaria*, 7/2008.

Tesauro F., Giusto processo e processo tributario in *Rassegna Tributaria*, 1 / 2006, p. 11

Vaccarella R., Considerazione sulla Corte di Cassazione, in [www.judicum.it](http://www.judicum.it)

Viola, in *Il vincolo delle Sezioni Unite nel d. lvo. 40/2006: ombre e luci*, su [altalex.com](http://altalex.com), 2006

## **Bibliografia straniera**

Bender, United States tax procedure, Lexis Nexis, 2011.

Berre, Contentieux fiscale et contentieux administratif general, in Rev. Fr. Fin. pub. 1987 pp. 22 e seg.

Birk, Diritto tributario Tedesco (a cura di E. De Mita) Milano, 2006 pag. 1450

Birk, Lineamenti del procedimento tributario nella Repubblica tedesca, in Riv. Dir. Trib., 1996 I pag. 1027

Groll. R. , La tutela Giurisdizionale ed extragiudiziale del contribuente in Germania, relazione al convegno dell'Università di Bologna, 1994; K.Tipke – S. Long, Stenerrecht, Colonia, 2004, pag. 720

Grosclaude, Diritto Tributario Francese: Le imposte, le procedure (traduzione a cura di E. De Mita) Milano 2006 pag. 588

Helmholtz, J. B. Mareuil, Litiges fiscaux. Le recours a la commission départementale des impôts, la commission de conciliation, l'interlocuteur départemental, EFE diffusion, Litec, 1995, p. 250

Menéndez Moreno, Alejandro, Derecho financiero y tributario. Editorial Lex Nova, 2012

Molinier, La tutela amministrativa e giurisdizionale del contribuente, relazione tenuta al convegno di Bologna su “ L'esperienza francese” in Riv. Dir. Fin. e delle fin. LIII, I 1994

Richardson M., Civil Tax Procedure Second Edition, Lexis Nexis, 2010

Von Mehren, in The judicial process: A comparative analysis, Am. J Comp. L 197 (1956)